

**T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ**

**KÜRESELLEŞMENİN 1990 SONRASI VERGİ POLİTİKALARININ
DÖNÜŞÜMÜNE ETKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Nesrin CANDAN

**Danışman
Doç.Dr. Tülin CANBAY**

**MANİSA
2012**

ÖZET

Küreselleşme süreciyle birlikte dünya ekonomisinde büyük bir değişim yaşanmakta ve bu süreçle beraber ulusal ekonomiler dünya piyasaları ile bütünleşmektedir. Finansal serbestleşme çerçevesinde uluslararası sermaye hareketleri ve dünyadaki sermaye birikimine yönelik dinamikler, vergi rekabetinin artmasına neden olmaktadır. Artan vergi rekabeti ile birlikte ülkeler, vergi yapılarında önemli düzenlemelere gitmektedirler. Vergileme alanındaki düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'ye baktığımızda, uluslararası vergi rekabetine uygun olarak vergi sisteminin yeniden yapılandığı görülmektedir. Türkiye ile OECD ülkeleri arasındaki veriler ele alındığında vergi politikasında benzerlikler ve farklılıklar görülmektedir. Çalışmada bu farklılıklar teorik çerçevesi ile ele alınmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde küreselleşme ve vergi rekabeti kavramları incelenmiş ve küreselleşmenin mali alanda yarattığı değişim kısaca ele alınmıştır. İkinci bölümde, vergi politikalarının teorik çerçevesine ilişkin kavram, teori ve yaklaşımlar açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde vergi politikalarında dönüşüm ve ulusal vergi sistemlerinin dönüşüme uyumu ayrıntılı bir biçimde ele alınmıştır. Bu bölümde, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi çalışmaları konusunda gelişmeler anlatılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde, özellikle 1990 sonrası finansal serbestleşme dönemine geçişle birlikte Türkiye'de vergi politikalarının uyumlaştırma düzenlemeleri ve çeşitli ülke/ülke gruplarıyla ile karşılaştırma yapılarak analiz edilmiştir.

Küreselleşme ile birlikte Türkiye'nin vergi yapısı ve politikasında gerçekleşen dönüşüm, vergi oranlarındaki düşüş, vergi gelirlerindeki artış ve vergi yükünün dolaysız vergilerden dolayı vergilere kayması şeklindeki değişimlerle gerçekleşmektedir. Yapılan bu çalışma, küreselleşme süreciyle birlikte Türk vergi politikalarında meydana gelen dönüşümü ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Serbestleşme Hareketi, Vergi Rekabeti, Vergi Politikası.

ABSTRACT

There have been a lot of change at world economy due to globalization and national economies are in the process of integrating with the world market. Within the framework of financial liberalization, international capital movements and the dynamics related to capital accumulation lead to an increase in tax competitions. Along with the increasing tax competition, the governments perform significant regulations in tax structure. When these regulations in the field of taxing are analyzed in the context of Turkey, it can be observed that taxation policy is regulated in accordance with international taxation policies. There seems to be some differences and similarities between Turkey and OECD countries in terms of the data in taxation policies. In this study, the differences are analyzed with a theoretical perspective.

In the first chapter of study, globalization and tax competitions are analyzed and the effects of globalization on financial changes are discussed briefly. In the second chapter, a theoretical perspective is attempted related to the concepts, theories and approaches to tax policies. Furthermore, the transformation of tax policies and the harmonizations of national tax system to this transformation are analyzed in detail. This chapter also includes discussions on the regulations and changes to prevent harmful taxation competition. The third chapter deals with the harmonization regulations of taxation policies in Turkey in the transition of financial liberalization period especially after 1990, together with the comparative analysis of different country and country groups.

In the context of globalization, the changes in Turkey's tax structure and policy seem to result in a decrease in tax rate, an increase in tax income and a shift in the tax burden from indirect taxes to the direct ones. This study aims at revealing the transformation in the Turkish taxation policies within the globalization process.

Keywords: Globalization, Liberalization Movement, Tax Competition, Tax Policy.

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../2012

Adı SOYADI

İmza

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	447532
Yazar Adı / Soyadı	Nesrin Candan
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 56401148582
Telefon / Cep Telefonu	
e-Posta	nesrincandan@gmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği
Tezin Tercümesi	The Effects of Globalization on the Transformation of Tax Policies After 1990: Turkey Sample
Konu Başlıkları	
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Maliye Bilim Dalı
Tez Türü	Doktora
Yılı	2012
Sayfa	277
Tez Danışmanları	Doç. Dr. Tülin Canbay
Dizin Terimleri	
Önerilen Dizin Terimleri	Küreselleşme, Serbestleşme Hareketi, Vergi Rekabeti, Vergi Politikası.
Yayımlama İzni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının 05.11.2015 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtım ve yayımı için, tezimle ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.

NOT: (Ertelene süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

05.11.2012

İmza:.....

Yazdır

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17/09/2012 tarih ve 17/10 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Nesrin CANDAN'ın "Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği" Konulu tezi incelenmiş ve aday 18.09.2012 tarihinde saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	<input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
RED edilmesine	<input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN
Doç.Dr. Tülin CANBAY
(Danışman)

ÜYE
Prof.Dr. Kemal ÇELEBİ

ÜYE
Prof.Dr. Asuman ALTAY

ÜYE
Prof.Dr. Ramazan GÖKBUNAR

ÜYE
Doç.Dr. Doğan UYSAL

Evet Hayır
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalı dır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdı r

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU.....	
TEZ SAVUNMA TUTANAK.....	
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	xii
TABLO LİSTESİ.....	xiii
GRAFİK LİSTESİ.....	xvi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN VERGİ REKABETİNE ETKİSİ

I- KÜRESELLEŞME VE GELİŞİM SÜRECİ	6
A-Küreselleşme Kavramı.....	7
B- Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi	10
II- KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE YER ALAN AKTÖRLER	12
A- Ulus Devletler	13
B- Çok Uluslu Şirketler	14
C- Uluslararası Kuruluşlar	15
III- KÜRESELLEŞMENİN KAMU MALİ ALANDA YARATTIĞI DEĞİŞİM ...	16
A- Devletin Rolündeki Değişim	16
B- Kamu Maliyesi Alanında Yaşanan Değişim	19
IV- KÜRESELLEŞME VE VERGİ REKABETİ	24
A- Vergi Rekabeti Kavramı ve Özellikleri	24
1- Vergi Rekabeti Kavramı	24
2- Vergi Rekabetinin Özellikleri	26
B- Küresel Vergi Rekabeti ve Artış Nedenleri	27
1- Küresel Vergi Rekabeti	27
2- Küresel Vergi Rekabetinin Artış Nedenleri	28
a- Sermayenin Mobilitesinin Artması	28
b- Emegın Mobilitesinin Artması	30

C- Küresel Vergi Rekabetinin Etkileri	31
1- Küresel Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri	32
2- Küresel Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri	34
D- Küreselleşmenin Vergi Sistemlerine Etkisi	36

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA 1990 SONRASINDA VERGİ POLİTİKALARINDA DEĞİŞİM

I- VERGİ POLİTİKALARININ TEORİK ÇERÇEVESİNE İLİŞKİN KAVRAM, TEORİ VE YAKLAŞIMLAR	40
A- Vergi Politikalarının Yapısına İlişkin Kavramlar	41
B- Vergi Politikasının Etkileri	44
1- Vergi Politikasının İşletme Kararları Üzerindeki Etkileri.....	44
2- Vergi Politikasının Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri	44
II-VERGİ POLİTİKALARINDA DÖNÜŞÜM VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNİN DÖNÜŞÜME UYUMU	46
A- Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adaletin Ulusal Görünümü	49
1- Vergilemede Etkinlik ve Eşitlik	49
2- Vergi Yapıları: Uluslararası Bir Karşılaştırma	50
3- Küreselleşme Sürecinin Ülkeler Arasında Yarattığı Vergi Rekabeti	51
B- Vergi Yapısındaki Dönüşüm	53
1- Vergi Oranlarında Yaşanan Değişim	53
2- Vergi Gelirlerindeki Değişim	60

a- Toplam Vergi Gelirleri	60
b- Kişisel Vergi Gelirleri	64
c- Kurumlar Vergisi Gelirleri	66
d- Katma Değer Vergisi Gelirleri.....	68
3- Vergi Yükünün Ülkeler Arasında Dağılımı	71
a- Genel Olarak Vergi Yüğü.....	71
b- KDV Üzerindeki Yük	73
c- Gelir ve Kurum Kazançlar Üzerindeki Vergi Yüğü	73
d- Servet Vergileri Üzerindeki Vergi Yüğü	74
e- Vergi Takozu	74
C- Vergi Uygulamalarındaki Politika Değişimleri	75
1- Teşvik Politikaları	75
2- Vergi Tatili Uygulaması	77
3- Serbest Bölgelerde Vergileme Politikası	78
4- Kıyı Ötesi Bankacılık	79
5- Tercihli Vergi Rejimi	81
6- Transfer Fiyatlaması	83
7- Vergi Cennetleri	84
a- Vergi Cenneti Ülkelerde Vergilendirme Yöntemleri	86
b- Vergi Cenneti Ülkeler ve Sınıflandırılması	88
8- Elektronik Ticaret	92
a-Elektronik Ticaretin Dünyadaki Gelişim Süreci.....	93
b-Elektronik Ticarete Vergileme İlkeleri.....	97
9 - Çevresel Vergi Politikaları ve Ülke Uygulamaları	98

III- KÜRESELLEŞME SONRASI VERGİ SORUNLARI VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİ ÇALIŞMALARI	104
A- Uluslararası Vergi Sorunları Konusunda Yapılan Çalışmalar	105
1- Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Çalışmalar	105
a- OECD Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	105
b- AB Tarafından Yapılan Çalışmalar	109
2- Uluslararası Transfer Fiyatlaması Konusunda Yapılan Çalışmalar	112
a- OECD Tarafından Yapılan Çalışmalar	112
b- AB Tarafından Yapılan Çalışmalar	113
c- Yapılan İkili Anlaşmalar	114
3- Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu	115
a- Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi	117
b- Küresel Forum	118
c- Vergisel Amaçlar İçin Bilgi Değişimi ve Saydamlık Konusunda Küresel Forum: Ülke Örnekleri	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN 1990 SONRASI TÜRK VERGİ POLİTİKALARI ÜZERİNE ETKİSİNİN ANALİZİ

I- KÜRESELLEŞME VE TÜRK VERGİ POLİTİKALARI	123
A- Küreselleşme ve Vergi Yönetimi	123

B- Küreselleşme ve Vergi Politikaları	125
II- KÜRESEL VERGİ REKABETİNİN TÜRKİYE’DE ARTIŞ	
NEDENLERİ	128
A- Sermayenin Mobilitesinin Artması	131
B- Emegın Mobilitesinin Artması	134
III- KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKALARINDA	
SORUNLAR VE AVRUPA BİRLİĞİ UYUM SÜRECİ.....	138
A-Vergi Politikalarında Yaşanan Sorunlar	139
1- Vergi Rekabetinin Etkilerinin Ölçülmesi Sorunu	139
2- Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu	140
3 - Elektronik Ticaretin Gelişiminin Ortaya Çıkardığı Sorunlar	144
B- Avrupa Birliğı'nin Vergi Politikaları Ve Türkiye'nin Uyum	
Süreci.....	149
1- Avrupa Birliğı Vergi Politikaları	149
2- Türkiye'nin Uyum Süreci	153
a- Dolaylı Vergiler	154
b- Dolaysız Vergiler	155
IV- KÜRESEL POLİTİKALARA 1990 SONRASI TÜRK VERGİ	
SİSTEMİNİN UYUMU	156
A- Vergi Yapısında Yaşanan Değişim.....	157
1- Vergi Gelirlerinde Yaşanan Değişim	158
2- Vergi Oranlarındaki Değişim	163
a- Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranları	165
b- Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi Oranları	166
c- Türkiye’de Katma Değer Vergisi Oranları	167

3- Vergi Yükündeki Değişim ve Vergi Takozu	168
a- Vergi Yüğü	168
b- Vergi Takozu	171
B- Ulusal Vergi Politikalarını Küresel Politikalarla Uyumlaştırmak	
İçin Yapılan Düzenlemeler	173
1- Uluslararası Transfer Fiyatlamasına Yönelik Düzenlemeler	173
a- Uluslararası Transfer Fiyatının Vergileme Boyutu.....	174
b- Uluslararası Transfer Fiyatlamasına Yönelik	
Türkiye'deki Düzenlemeler.....	176
i- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.....	178
ii- Gelir Vergisi Kanunu.....	178
iii- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.....	179
2- Vergi Politikaları Ve Kıyı Bankacılığı Düzenlemeleri	181
3- Türkiye'de Sermaye Hareketlerine Yönelik Vergi Politikaları	186
a- 1990-1996 Dönemi Sermaye Hareketleri	187
b- 1997-2003 Dönemi Sermaye Hareketleri	189
c- 2004-2010 Dönemi Sermaye Hareketleri	191
d- 1990-2010 Döneminde Sermaye Hareketlerinin Gelişimi	192
e- Türkiye'de Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik	
Vergi Politikaları	194
4- Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik	
Yapılan Düzenlemeler	197
a- Elektronik Ticaretin Türkiye'de Düzenlenmesi ve Hacmi	198
b- Elektronik Ticaretin Türkiye'de Vergilendirilmesi	202

c- Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu	205
5- Vergisel Teşvikler	206
a- Gümrük Muafiyeti	212
b- KDV İstisnası ve İadesi	212
c- Yatırım Yeri Tahsisi	212
d- Faiz Desteği	213
e- Sigorta Primi İşveren Hissesi Destek Unsuru Uygulaması	213
f- Düşük Oranlı Kurumlar Vergisi	213
g- Sigorta Primi Desteği	214
h- Gelir Vergisi Stopajı Desteği	215
6- Vergi Cennetleri İle İlişkili Düzenlemeler	215
C- Küreselleşmenin Türk Vergi Politikalarına Etkisi	219
SONUÇ.....	226
KAYNAKÇA	242

GİRİŞ

Küreselleşme bir yönüyle toplumsal ilişkilerin ulusal sınırları aşarak dünya geneline yayılmasını ifade eden bir süreçtir. Küreselleşme süreci küresel piyasa faaliyetleri arasındaki rekabetin artmasına neden olmaktadır. Maliye politikasının önemli bir parçası olan vergi politikasının bundan etkilenmemesi mümkün değildir. Çünkü küreselleşme ekonomik, sosyal ve siyasi alanda uluslararası uyumu ve/veya rekabeti, kaçınılmaz hale getirmektedir. Bunun yanı sıra yapısal özellikleri dolayısıyla küreselleşme bu ülkelerdeki vergi politikalarını etkilemektedir.

Küreselleşme süreci ile birlikte tüm ekonomik, mali, sosyal ve siyasi yapılar yeniden biçimlenmektedir. Bu süreçte vergi politikalarının da değişim ve dönüşüm aşamaları büyük bir öneme sahiptir. 1990'lı yıllarda tüm dünya ekonomilerini etkileyen serbestleşme hareketi birçok ülkenin ekonomisinde önemli değişikliklere neden olmuştur. Kamusal alanın mali ve finansal dönüşümü ve yeniden yapılandırılması Türkiye'de ve tüm dünyada gerçekleşmektedir. Her yerde, ekonomik ve mali açıdan etkilerini gösteren küreselleşme olgusu, vergi sistemlerinde yeni düzenleme ve değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. Meydana gelen bu etkileşim, ülkelerin vergilemeye ilişkin politikalarını yeniden değerlendirmelerine yol açmıştır. Vergileme alanında yaşanan değişimlerden bazıları ise, kamu mali alandaki değişim, vergi rekabeti, vergi sistemlerindeki değişim, teşvik politikaları, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, çevre vergileri, küresel işbirliği çalışmaları ve sermaye hareketlerinin serbestleşmesidir.

Dünya ekonomisinin, giderek hızlanan küreselleşme sürecine girmesiyle birlikte, 1990 sonrası ülkelerin ekonomik ve mali sistemlerinde önemli etkiler meydana getirmiştir. Dünyada gerçekleşen küresel vergi politikalarının değişimi ve bu değişimin Türk vergi politikaları üzerindeki etkisi büyük önem taşımaktadır. Özellikle küreselleşme süreci ile birlikte bu değişim ve dönüşüm süreci hızlı bir biçimde gerçekleşmektedir.

Küreselleşme sonrası gerçekleşen küresel nitelikteki gelişmeler vergi politikalarının yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Küreselleşen dünyanın bir sonucu olarak gerçekleşen küresel vergi rekabeti ülkelerin vergi politikalarını

etkilemektedir. Özellikle küreselleşme sonrası zararlı vergi rekabeti konusunda küresel vergi çalışmaları yapılmaktadır.

Uluslararası vergi rekabeti, bir ülkenin uyguladığı vergi politikasının diğer ülkelerin vergi sistemleri ve vergi gelirleri üzerinde yarattığı etkidir. Vergi rekabetinin tanımını çerçevesinde, vergi rekabetinin zararlı olduğunu belirlemek ise zor olmaktadır. Bunu belirlemek için ise OECD ve AB gibi kuruluşların çalışmaları büyük önem taşımaktadır. Özellikle, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin bu çalışmalardan faydalanması, ülkelerin ekonomik, mali ve sosyal açıdan gelişimleriyle paralel bir özellik göstermektedir.

Uluslararası vergilemenin bir sonucu olarak ülkeler arasında çıkabilecek vergilendirme konusundaki anlaşmazlıkları engellemek için vergi anlaşmaları yapılmaktadır. Özellikle vergi rekabetinin zararlı etkilerini en aza indirmek ve yararlarını ön plana çıkarmak amacıyla uluslararası organizasyonlar çalışmalar yapmaktadır. Gelişmiş ülkelerin hemen hemen hepsini kapsayan, OECD ve diğer yandan AB gibi kuruluşlar tarafından zararlı vergi rekabetine neden olan etkenler belirlenerek, bu zararın en alt düzeye indirilmesi amacıyla çalışmalar yapılmaktadır.

Küreselleşme süreci sonrası OECD üyesi ülkelerinin ve Türk vergi politikalarının bu süreçten ne şekilde etkilendiğinin tespit edilmesi, küresel sorunlara karşı önlem almak amacıyla önem taşımaktadır. Ortaya çıkan küresel eğilim ve sorunların, ülkelerin vergi politikalarının dönüşümüne etkisinin ve derecesinin tespit edilmesi ve bu alanda yapılan küresel nitelikli çalışmaların ortaya çıkardığı etki ve özellikle Türk vergi politikalarının nasıl etkilendiğinin ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Bir ülkenin vergi politikalarının bağımsızlığı, diğer ülkelerin vergi politikalarının uygulanması sonucu belirlenir. 1990'dan sonra küreselleşmenin hızlanması ile birlikte ülkeler arasındaki etkileşim, vergi politikalarının da iç ve dış etkenlerden etkilenecek şekilde değişimine neden olmaktadır. Küreselleşme süreci ile etkileşerek bir gelişim sürecine giren Türk vergi politikalarının hangi araçlarının daha fazla etkilendiği, bu sürecin ülkeler arası etkileşiminin yansımalarının nasıl olduğu tespit edilecektir. Bu analizi yapabilmek için, dünyadaki seçili ülkeler kapsamında somut

veriler üzerinden karşılaştırma yapılmak yoluyla, Türkiye’de özellikle de 1990 sonrası dönemsel olarak vergi politikaları açısından analiz edilecek ve değerlendirilecektir. Ayrıca, ülkelerarası karşılaştırma yapılarak, ülkelerin vergi politikalarındaki değişimler ortaya konmaya çalışılacaktır. Küreselleşme sonrası değişikliklerin özellikle Türkiye açısından neden ve sonuçları araştırılacaktır.

Ulus-devletler küreselleşme ile birlikte, vergi politikaları açısından uyumlaştırma sürecine girmektedir. Bunun yanı sıra ulusal politikaların bağımsızlıkları da büyük önem taşımaktadır. Bu süreçte ülke ekonomileri arasında farklar oluşmaktadır. Bu farkın giderilmesi için uluslararası çalışmalar yapılmaktadır.

Ulus devletlerin ülke içerisindeki vergi uygulamaları üretim faktörlerini etkilemektedir. Küreselleşme ile birlikte üretim faktörlerinin mobilitesinin artması, bu faktörler açısından bir ülkeden diğer ülkeye geçişini oldukça kolaylaştırmış ve hızlandırmıştır. Bu durum ise, ülkeler arasında bu faktörleri, özellikle sermaye hareketlerini kendi ülkelerine çekebilmek için vergileme alanında yoğun bir rekabete girişimlerine neden olmuştur. Bu nedenle ülkeler vergi politikalarını, uluslararası vergilemede ortaya çıkan değişiklikler doğrultusunda düzenlemek zorunda kalmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte gerçekleşen bir diğer gelişme de tüm dünyadaki serbestleşme hareketleridir. Bu süreçte ülkeler arasında küresel sermayeyi çekme yönünde bir rekabet olgusu mevcuttur. Küresel rekabetin artması sonucu, vergi oranları düşmektedir. Küresel sermaye düşük oranlı ülkelere doğru hareket etmektedir. Bu süreçten pay alabilmek için ülkeler vergi politikalarını bir araç olarak kullanmaktadırlar. Küreselleşen dünyada küresel sermaye ile gelen yatırımlar ülkelerin ekonomik büyümesi ve kalkınması için büyük önem taşımaktadır. Küreselleşme ile ülkelerin vergi politikaları arasındaki ilişkinin çeşitli yönleri ile değerlendirilmesi söz konusudur.

Küreselleşmenin sürecinde vergiler de küresel bir boyut kazanmaktadır. Vergilerin küreselleşmesi ise uygulamada vergi cennetleri, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret ve kıyı bankacılığı gibi alanlarda sorunlara yol açmaktadır. Bu

sorunları çözümlenebilmek için ise ülkeler arasında çoklu ve ikili anlaşmalar yapmaktadır..

Vergi politikaları belirlenirken dünyadaki değişen eğilimler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Küreselleşme ile birlikte gelişen vergi politikaları ve vergi sistemleri arasındaki ilişkinin boyutu da gelişmektedir. Bu süreçte dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir dönüşüm yaşanmaktadır. Bu dönüşüm vergi yükü dağılımını da aynı yöne çevirmektedir. Sermayenin yönü ise küreselleşmesi sonucunda da vergi yükü yüksek alandan vergi yükü düşük alana doğru olmaktadır.

“Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği” adlı tez ile, yapılan teorik çalışmalar ve uygulamadaki yansımaları karşılaştırma yapmak suretiyle araştırılacaktır. Küreselleşmenin seçili ülkelerin vergi politikalarını nasıl ve neden etkilediğini, Türkiye özelinde değerlendirmek ve sayısal verilere dayanan analizlerle temellendirmek amaçlanmaktadır. Üç bölümden oluşacak tezde; ilk bölümde ayrıntılandırılacak olan teorik çalışmalar ve uygulamadaki değişimleri açısından bir ön çalışma olacaktır.

Tezin “Küreselleşmenin Vergi Rekabetine Etkisi” adlı birinci bölümünde, küreselleşmenin vergi rekabetine etkisi; küreselleşme olgusu, sürecinin nasıl geliştiği ve küreselleşmenin aktörleri ile ilgisinin kapsamında incelenecektir. Devletin rolündeki ve kamu maliyesi alanında yaşanan değişimin küreselleşme ile birlikte nasıl biçimlendiği ve vergi rekabeti ve vergi sistemlerini nasıl etkilediği analiz edilecektir.

“Dünyada 1990 Sonrasında Vergi Politikalarında Değişim” başlıklı ikinci bölümde, vergi politikasının teorik yapısı, amaçları ve etkileri üzerinde durularak, vergi politikalarında dönüşüm ve ulusal vergi sistemlerinin dönüşüme uyumu analiz edilecektir. Küresel süreçte vergi rekabeti araçlarındaki dönüşüm; vergi oranı, vergi yükü, teşvik politikaları, vergi tatili uygulaması, serbest bölgeler, kıyı ötesi bankacılık, tercihli vergi rejimi aracılığıyla analiz edilecektir. Vergi uygulamalarındaki politika değişimleri ise; transfer fiyatlaması, vergi cennetleri, elektronik ticaret ve çevresel vergi politikaları kapsamında incelenecektir. Bu bölümde ayrıca, küreselleşme sonucu ortaya çıkan vergileme sorunları ile mücadele konusunda yapılmış olan uluslararası

çalışmalara yer verilmiştir. Bu doğrultuda, OECD ve AB'nin küresel vergi rekabeti ve küresel işbirliği sağlanması konusunda yaptığı çalışmalar değerlendirilecektir.

“Küreselleşmenin 1990 sonrası Türk Vergi Politikaları zerine Etkisinin Analizi” başlıklı üçüncü bölümde küreselleşme sürecinde değişmeye başlayan ve belli bir dönüşüm yaşanan vergi politikaları üzerinde durulmuştur. Türkiye'de vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin uluslararasılaşmasına değinilecektir. Küreselleşme sonrasının Türkiye'de artan vergi rekabetinin nedenleri değinilerek 1990 sonrası Türk vergi sisteminin küresel politikalara uyumu tartışılacaktır. Bu tartışma, vergi gelirleri, türü, oranı ve vergi yükündeki değişimle şekillenecektir. Küresel eğilimler dikkate alınarak, küreselleşme sürecinin Türkiye'deki ulusal vergi politikalarının küresel politikalarla uyumlaştırmak için yapılan düzenlemelerin ve küresel sorunların Türk vergi politikalarında nasıl bir dönüşüme yol açtığı konuları ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN VERGİ REKABETİNE ETKİSİ

Küreselleşme olgusu ve kavramı farklı çevrelerce farklı değerlendirilmektedir. Küreselleşme, ülke ekonomilerin dünya ile bütünleşmesini, teknolojik ilerlemeler, ekonomik gelişmeler, politik tercihler ve uluslararası mali kuruluşların etkisi ile gerçekleştirmektedir. Küreselleşme sürecinde önemli etkiye sahip aktörler; ulus devletler, çok uluslu şirketler ve uluslararası kuruluşlardır. Bu süreçte kamu mali alanda gerçekleşen değişim devletin rolündeki değişime bağlıdır. Vergileme alanında yapılan birçok çalışma küreselleşme sürecinin neden olduğu ve ülkelerin vergi yapılarını nasıl etkilediği ile ilgilidir. Küreselleşmenin vergileme alanındaki yansımalarının en önemli konularından birisi ise vergi rekabetidir. Vergi rekabeti, küreselleşmenin, ülkelerin vergi sistemlerini etkilemeye başlaması sonucunu doğurmaktadır. Bu süreç; “küreselleşme ve gelişim süreci”, “küreselleşme sürecinde yer alan aktörler”, “küreselleşmenin kamu mali alanda yarattığı değişim” ve “küreselleşme ve vergi rekabeti” konu başlıklarıyla açıklanacaktır.

I- KÜRESELLEŞME VE GELİŞİM SÜRECİ

Küreselleşme, özellikle 1990’lardan sonra ortaya çıkan gelişmelerle ekonomik ve mali alanı yeniden biçimlendirmiştir. Dünya çapında ekonomiden sanata, politikadan kültüre, iletişimden yaşam standardına değin oldukça geniş alana nüfuz eden küreselleşme olgusu, vergi sistemlerini de etkisi altına almıştır¹. Bu bölümde öncelikle küreselleşmenin tanımı ve tarihsel gelişim süreci açıklanarak, küreselleşmenin dinamikleri belirtilecektir.

¹ Birol Kovancılar, Mustafa Miynat ve Sibel Bursalıoğlu, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, 2007, s.47.

A- Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme kavramı her ne kadar yoğun olarak bundan 20-25 yıl önce kullanılmaya başlanmış olsa da, taşıdığı anlam itibari ile kavram aslında yeni değildir. Küreselleşme, süreklilik arz eden sosyal değişimin son aşamasını ifade eden bir olgudur. Günümüzde küreselleşme kavramı daha çok ortaya çıkan yeni ekonomik, teknolojik ve sosyal şartları belirtmek üzere kullanılmaktadır. Bu doğrultuda küreselleşmeyi, tanımın yanı sıra geçirdiği evreler ve tarihsel gelişim itibari ile incelemek gerekmektedir².

Küreselleşme, kavram olarak ele alınan, konuya ve bakış açısına bağlı bir şekilde tanımlanan ve üzerinde henüz uzlaşma sağlanamayan bir kavramdır³. Küreselleşme kavramının bugünkü anlamda kullanımına dair farklı görüşler mevcuttur. Küreselleşme kelimesinin kökeni yüzyıllar öncesine dayanmasına rağmen, kelimenin günümüzdeki anlamıyla literatürde yer alması ilk defa, 1962 yılında Marshall McLuhan'ın sosyoloji içerikli çalışmasında "Küresel Köy" kavramını kullanması ile olmuştur. Alvin Toffler, 1979 yılında "Gelecek Şokları" ve 1980 yılında ise "3. Dalga" adlı çalışmaları ile konuyu ele almıştır. 1983 yılında, Theodore Leviitt'in "Pazarların Küreselleşmesi" adlı makalesiyle kavram popülerite kazanmış, iş ve ekonomi çevrelerinde kullanılmaya başlanmıştır⁴.

Kavramın, 1980'lerin sonları ile 1990'ların başlarında yaygınlaşmasını sağlayan Anthony Giddens olmuştur. Küreselleşme üzerine yapılan ilk çalışma Roland Robertson tarafından Britanya'da 1992'de yayımlanan "Küreselleşme: Sosyal Kuram ve Küresel Kültür" adlı kitaptır. Ekonomik küreselleşme kavramını geniş kitlelere yayan ise Klaus Schwab'tır⁵.

² Habib Yıldız, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.26.

³ Birol Kovancılar ve Mustafa Miynat, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye'de Kamu Kesimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.1.

⁴ Young Yun Kim ve Dharm Bhawuk, "Globalization and Diversity: Contributions from Intercultural Research", **International Journal of Intercultural Relations**, Sayı:32, 2008, s.301.

⁵ Ahmet Gökdere, "Küreselleşmeye Genel Bir Bakış", **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2001, s.71-101.

Küreselleşme kavramı, eski bir süreci tarif eden yeni bir ifadedir. Küresel ekonomik bütünleşmenin başlangıcı aslından beş yüz yıl öncesine, Avrupa sömürgecilik dönemine dayanır. Ancak bu süreç son çeyrek yüzyılda teknoloji ve iletişim sistemlerindeki gelişmeler, ticaretin önündeki engellerin ortadan kaldırılması ve çokuluslu şirketlerin politik ve ekonomik güçlerinin artması sonucunda hız kazanmıştır⁶.

Küreselleşmenin ekonomi, politika, kültür, teknoloji ve daha bir çok alanı etkilemesi nedeni ile kuşkusuz birden fazla tanımı olması doğaldır⁷. Globalleşme, globalizasyon ya da uluslararasılaşma olarak da ifade edilen küreselleşme kavramı, ülkeler arasındaki ekonomik ve siyasi sınırların etkisini kaybettiği, ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel alanda bazı ortak değerlerin yerel ve ulusal sınırları aşarak dünya çapında yayıldığı, toplumların ve devletlerin gitgide birbirine benzemeye başladığı bir ortamı ifade etmektedir⁸.

Ekonomik anlamda küreselleşme; doğrudan yabancı yatırım yapan çokuluslu girişimlerin faaliyetleri ve ulusal sınırların ötesinde değer yaratmak amacıyla iş ağlarının ortaya çıkması şeklinde tanımlanabilir⁹. Campanella'ya (1993) göre küreselleşme, ulusötesi şirketler gibi yeni aktörlerin güçlenmesi, iletişim ve bilişimdeki hızlı değişim ve OECD üyesi ülkelerindeki “serbestleştirme” girişimleridir. Üretimin mekansal olarak yaygınlaşması, finansal piyasaların entegrasyonu, benzer tüketici malların küresel olarak tüketimi, küreselleşmenin ekonomik boyutu olarak algılanmaktadır¹⁰.

Politik küreselleşme, esas itibari ile günümüz dünyasında politik güç, otorite ve yönetim biçimlerindeki yapısal dönüşüm olarak tanımlanabilir. Günümüzde, nüfuz alanını tüm dünya olarak kabul eden “küresel siyaset” anlayışının giderek güçlendiği görülmektedir. Bu durum, geleneksel siyaset anlayışından farklı bir yapıyı yansıtmakta,

⁶ Wayne Ellwood, **Küreselleşmeyi Anlama Kılavuzu**, (Çev. Betül Dilan Genç), 2. Basım, Metis Yayınları, İstanbul, 2003, s.13.

⁷ Alan Rugman, **Globalleşmenin Sonu**, (çeviri: Sedat Eroğlu), I. Baskı, MediaCat Kitapları, İstanbul, 2004, s.31.

⁸ Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009, s.64.

⁹ Rugman, **a.g.e.**, s.31.

¹⁰ Miriam L. Campanella, “The Effects of Globalization and Turbulence on Policy Making Process”, **Government and Opposition**, v.28, No:2, 1993, p.8.

küreselleşmenin çok aktörlü yapısına işaret etmektedir. Bir başka deyişle, “küresel politika/siyaset”, söz konusu bu yapının dört temel aktörü olan ulus devlet, devletler-üstü kurumlar, yerel yönetimler ve sivil toplum kuruluşlarının karşılıklı etkileşimi sonucunda şekillenmektedir. Ulus devlet, bu süreçte temel birim olarak faaliyet göstermeye devam etmekte, ancak yetki alanları belirli ölçülerde kısıtlanmaktadır. Literatürde, bu yeni yapıyı betimlemek üzere “küresel yönetim” (global governance) kavramı kullanılmaktadır¹¹.

Küresel ekonominin bütünü oluşturulan parçaların gittikçe daha fazla entegre olması söz konusu olmaktadır. Küreselleşme olgusu, bir sürecin devamı olmaktan çok bir dönüşümü ifade etmektedir¹².

Ülke ekonomilerinin dünya piyasalarıyla eklemlenmesi ve bütün iktisadi karar süreçlerinin giderek dünya kapitalizminin sermaye birikimine yönelik dinamiklerle belirlenmesi, özellikle 1970’lerden sonra hızlanan ve tüm dünyanın tek bir pazara dönüşmesi yönündeki bir sürecin genel adı küreselleşme olmaktadır¹³.

Küreselleşme, ülke ekonomilerin dünya ile bütünleşmesini, teknoloji, üretim, tüketim ve finans piyasalarını kapsamaktadır. Küreselleşme; işgücünün, sermayenin, teknolojinin, mal piyasalarının uluslararası nitelik kazanması ve ülke pazarlarının dışa açılma sürecidir. Küreselleşme tüm dünyada, teknolojik, ekonomik, politik ve uluslararası mali kuruluşların etkisi ile gelişmektedir¹⁴. Dolayısıyla, küreselleşmenin gelişim sürecini hızlandıran temel dinamik, gerek uluslararası ticaretin, gerekse sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların ve denetimlerin tedrici olarak azaltılmasına yönelik uygulamalardır¹⁵. Küreselleşme olgusu, ulusal ekonomilerin dünya piyasalarıyla eklemlenmesi ve bütün iktisadi karar süreçlerinin giderek dünya

¹¹ BAYAR, Fırat; “Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye”, **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, Sayı:32, 2008, s.28.

¹² Jacques Adda, **Ekonominin Küreselleşmesi**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2008, s.10.

¹³ Erinç Yeldan, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2008, s.13-14.

¹⁴ Rıdvan Karluk, **Uluslararası Ekonomi**, Beta Basım, İstanbul, 2009, s.406.

¹⁵ M. Kemal Aydın, **Sermayenin Küreselleşmesi**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003, s.82-83.

kapitalizminin sermaye birikimine yönelik dinamikleriyle belirlenen ve yaşanan bu evre¹⁶, günümüz dünya ekonomisini kapsayan hakim paradigma durumundadır.

B- Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi

Küreselleşmenin tarihi farklı coğrafyalarda yaşayan insan toplulukları arasındaki ilişkilerin tesis edildiği zamana kadar uzanmaktadır¹⁷. Küreselleşmenin ilk olarak ne zaman başladığı konusunda değişik görüşler bulunmaktadır. Bu durumun küreselleşmenin ekonomik, siyasi, kültürel ve sosyal alanlarda etkilerini gösteren çok boyutlu bir yapıya sahip olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Küreselleşme, tarih süreci içerisinde ulaşılan toplumsal bir olgudur¹⁸.

Dünya Bankası, modern anlamdaki küreselleşmenin evrimini dört aşamada değerlendirmektedir¹⁹;

Birinci Aşama: Küreselleşmenin birinci dalgası, sanayi devriminin gerçekleştirildiği 1870-1914 dönemini kapsamaktadır.

Bu dönem bir yandan fetihler ve sömürgeleşme ile öte yandan da ekonomik reformlar ve uluslararası işlemlerin gelişmesi ile ortaya çıkmıştır²⁰. Özellikle bu dönemde denizcilik ve tren yolu ulaşımı önemli ölçülerde gelişmiş, telgrafın icadı ile iletişimde sınır ortadan kalkmış, böylece dış ticarete artışlar yaşanmıştır. Fransa ve İngiltere ise bu birinci küreselleşme döneminde dış ticaret engellerinin azaltılmasına öncülük etmiştir²¹.

19. yüzyılın sonlarından 1914'lere kadar geçen dönemde, küreselleşmenin, özellikle iktisadi anlamda, oldukça ileri bir seviyede olduğu görülmektedir. Bu

¹⁶ Erinç Yeldan, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2005, s.13.

¹⁷ Fırat Bayar, "Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye", **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, Sayı:32, s.26, <http://www.mfa.gov.tr/data/Kutuphane/yayinlar/EkonomikSorunlarDergisi/sayi32/firatbayar.pdf>, (Erişim:08.02.12).

¹⁸ Atilla İlhan, **Hangi Küreselleşme**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Yayınları, 2003, s.125-140.

¹⁹ Markku KATILAINEN ve Ville KAITILA, "Economic Globalisation in Developing Countries", **ETLA**, Helsinki, 2002, s.70, http://www.etla.fi/files/829_b191eng.pdf, (Erişim:16.06.2010).

²⁰ Vural Fuat Savaş, **Dünya Ekonomik Sistemi**, Yeditepe Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Sayı:16, s.13, 24'ten aktaran İsmail Şiriner, **Finansal Küreselleşme**, Eti Yayınları, İstanbul, 2008, s.10.

²¹ İsmail Şiriner, **Finansal Küreselleşme**, Eti Yayınları, İstanbul, 2008, s.10.

dönemde, uluslararası ticaretin önündeki engel ve tarifeler yok denecek seviyelere gerilemiş, küresel piyasaların entegrasyonu derinleşmiş, ulaşım maliyetleri ve uluslararası alanda kişilerin serbest dolaşımı önündeki kısıtlamalar en düşük seviyelere inmiştir²².

İkinci Aşama: 1914-1945 aralığı, dünya genelinde dışa kapalı ekonomik yaklaşımların benimsendiği bir dönem olarak kabul edilmektedir.

I. Dünya Savaşı ile başlayan ve II. Dünya Savaşı'nın bitmesi ile sona eren bu dönem, küreselleşme dinamiklerinin ve global entegrasyon akımlarının ciddi bir biçimde sekteye uğradığı bir dönemdir. Siyasi anlamda aşırı milliyetçilik, iktisadi anlamda korumacılık ve kendi kendine yeterlilik türündeki eğilimler bu dönemin tipik özellikleridir²³.

Bu dönem aynı zamanda tüm dünyada ulusalcılığa geri dönüşün yaşandığı yıllar olmuştur. Bu dönemde ulaşım ve iletişim teknolojileri alanlarında yaşanan gelişmelere karşın, politik ulusçuluk ve uluslararası ekonomik ilişkilerde kısmen de olsa bir geriye dönüş yaşanmıştır. Bu geriye dönüşte en büyük etken ise 1929 yılında yaşanan büyük ekonomik bunalım olmuştur²⁴.

Üçüncü Aşama: Küreselleşmede ikinci dalga olarak adlandırılan bu dönem 1945-1980 arasındaki süreci içermektedir. İkinci Dünya savaşıdan sonra uluslararası işbirliğinin yeniden inşa edilmesi, bölgesel ticari birliklerin kurulması, 1946'da IMF ve Dünya Bankası'nın kurulması ile üretimin ve sermayenin serbestleşmesi yönünde gelişmeler ortaya çıkmaktadır.

1945-50 arası dönemde ve sonrasında küreselleşme büyük bir ivme kazanarak benzeri görülmemiş bir seviyeye ulaşmıştır. Bu durumun türlü nedenleri mevcuttur. Ekonomik anlamda, uluslararası ticaret hacmi ve uluslararası sermaye akımlarının hızı daha önceden çok önemli seviyelere ulaşmış, küresel üretim süreçleri büyük bir dönüşüm yaşamıştır. Öte yandan, özellikle II. Dünya Savaşı sonrası dönemde böyle büyük bir savaşın bir kez daha yaşanmamasına dair, siyasi küreselleşme ivme

²² Bayar, **a.g.m.**, s.26.

²³ Bayar, **a.g.m.**, s.26.

²⁴ Şiriner, **a.g.e.**, s.10.

kazanmıştır. 1980 sonrasında, küreselleşmenin çevresel, demografik ve kültürel boyutları da dünya gündeminin ilk sıralarında yer almaya başlamıştır²⁵.

Bu dönemi diğer küreselleşme dönemlerinden ayıran nokta, İkinci Dünya Savaşı ile birlikte Avrupa ülkelerinin üretim kapasitelerinin zarar görmesi; ancak buna karşılık ABD'nin gücünü arttırması ve bunun ortaya çıkardığı liberalleşme eğilimleridir. Bu liberalleşme eğilimleri, uluslararası kurumlar aracılığıyla yönlendirilmeye çalışılmıştır. Çünkü bu küreselleşme döneminde 1944 Bretton Woods Konferansı'nda Uluslararası Para Fonu (IMF) ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası/Dünya Bankası (IBRD) kurulması ve uluslararası ticaretin önündeki engellerin azaltılması yönünde kararlar alınmıştır. Ayrıca Birleşmiş Milletler (UN), Uluslararası Çalışma Teşkilatı (ILO), Gıda ve Tarım Teşkilatı (FAD), Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmaları (GATT) gibi düzenlemeler de küreselleşme süreci desteklenmiştir²⁶.

Dördüncü Aşama: Küreselleşmenin üçüncü dalgası olarak adlandırılan ve 1980'den günümüze değin süregelmektedir. 1980'li yıllarda yoğun olarak yaşanmaya başlanan finansal serbestleşme sonucunda, uluslararası sermaye, ülkeler arasındaki getiri farklılıkları doğrultusunda yönlenebilmektedir. Bu süreçte, sermaye hareketliliği dünya ölçeğinde gerçekleşmektedir.

Küreselleşme içinde yaşadığımız 21. yüzyılda da önemli olgulardan biri olmaya devam etmektedir. Küreselleşme, birçok konuyla ilişkilendirilebilecek kadar geniş bir kavramdır. 1980'li yılların dışa açıklık politikaları ve neo-liberal iktisadın hâkim düşüncesiyle, beklenmeyen bir şekilde dünyanın bütünleşmesini sağlamaktadır.

II- KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE YER ALAN AKTÖRLER

Küresel dünya düzeninde yeni aktörlerin ortaya çıkmasının birçok nedeni vardır. Ancak bunlar arasındaki en önemli neden, sürecin meydana getirdiği küresel karakterli sorunlardır. Küresel sorunlar, sistemi salt devlet odaklı olmaktan çıkartmakta ve doğası gereği yönetim temeline dayandırmaktadır. Yönetişim ise, resmi ve özel

²⁵ Bayar, **a.g.m.**, s.27.

²⁶ Şiriner, **a.g.e.**, s.10.

kuruluşların birlikte hareket etmeleri şeklinde gerçekleşmektedir²⁷. Süreçte yer alan bu aktörler, kullandıkları yöntemler ve sahip oldukları özellikler açısından farklılık gösterse de, alınan kararlarda etkili olmaya ve sistemi kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmeye çalışmaktadır²⁸.

A- Ulus Devletler

Ulus devletlerin bir egemenlik simgesi sayılan sermayenin ulus devletçe kontrolü, küreselleşmenin de etkisiyle oldukça güçleşmiştir. Küresel sürecin ekonomik, sosyal ve siyasi etkileri finansal alanda daha çok ortaya çıkmıştır. Finansal küreselleşme uluslararası fon akımlarını hızlandırarak, finansmana ihtiyacı olan kişi ve kurumlarla, elindeki fonları değerlendirmek isteyen tasarruf sahiplerini karşılıklı çıkarlar doğrultusunda bir araya getirmekte ve kendilerine yeni fırsatlar sağlamaktadır. Devletin küçültülmesi ve müdahalelerinin azaltılması yoluyla yeni ulus devleti ve sermaye üzerindeki etkisi yeniden inşa edilmektedir²⁹.

Gelişmekte olan ülkeler, verimsiz ekonomik alt-yapı ve idari yetersizlikler nedeniyle gereği kadar vergi geliri sağlayamamaktadır. Temel kamu politikası olarak vergileme açısından, az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde hem verimlilik açısından düşük hem de vergi idaresi açısından yetersiz olduğundan, bu ekonomilerde yeterli vergi geliri toplanamamaktadır. Zira, gelişmiş merkezler genellikle verimliliği ve katma değeri yüksek ekonomik faaliyetler içinde olduğundan, mütevazı vergi oranlarıyla gerekli vergi gelirini sağlayabilmektedirler. Küreselleşme ile birlikte vergi politikaları uyumlaştırma politikaları haline gelirken, aynı anda ulusal politikaları etkisizleştirmektedir³⁰.

²⁷ Mim Kemal Öke, **Küresel Toplum**, Avrasya Stratejik Araştırma Merkezi Yayınları No:26, Ankara, 2001, s.13.

²⁸ Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.18.

²⁹ Mevlüt Karabıçak, “Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Platformda Yaşanan Finansal Gelişmeler, Belirsizlikler ve Türkiye’deki Reel Sektöre Yansımaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Y.2004, C.9, S.1, 2004, s.180-181.

³⁰ İzzettin Önder, “Kapitalist İlişkiler Bağlamında Ve Türkiye’de Devletin Yeri ve İşlevi”, **Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar**, (Der. Ahmet H. Köse, Fikret Şenses, Erinç Yeldan), İletişim Yayınları, İstanbul, 2003, s.256-257, 262.

Ulus devletlerin bir egemenlik simgesi sayılan sermayenin ulus devletçe kontrolü, son dönemde varlığını giderek hissettiren küreselleşmenin de etkisiyle oldukça güçleşmiştir. Küresel sürecin ekonomik, sosyal ve siyasi etkileri, finansal alanda daha çok ortaya çıkmıştır. Finansal küreselleşme uluslararası fon akımlarını hızlandırarak, finansmana ihtiyacı olan kişi ve kurumlarla, elindeki fonları değerlendirmek isteyen tasarruf sahiplerini karşılıklı çıkarlar doğrultusunda bir araya getirmekte ve kendilerine yeni fırsatlar sağlamaktadır. Devletin küçültülmesi ve müdahalelerinin azaltılması yoluyla yeni ulus devletinin sermaye üzerindeki etkisi yeniden inşa edilmektedir³¹.

B- Çok Uluslu Şirketler

Çokuluslu işletme girişimciliği modern küreselleşmenin oluşumunda önemli ve temel bir yere sahiptir. Küreselleşmeyi doğuran etmenlerden başta geleni, çok uluslu şirketlerdir. Çok uluslu şirketlerin gelişimi ile ulusal ölçek hesaplamaları yerini uluslararası ölçek hesaplamalarına bırakmıştır. Çokuluslu şirketlerin gelişim sürecinde, sadece gelişmiş ülkelere bir yayılım ile karşılaşılmamış, aynı zamanda gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru yönelinmiştir. Küreselleşme çokuluslu işletmelere temel olarak beş yönde fayda sağlamıştır.³²

- Küreselleşme ile ülkesel pazarlar arasındaki duvarların kalkması, işletmelere büyük hız kazandırmıştır. Küreselleşme sayesinde çokuluslu işletmeler sürekli farklı ürünlerle farklı pazarlara girme şansına sahip olmuşlardır.
- Sınırların kalkması sonucunda işletmelere maliyetleri düşürme yönünde büyük faydalar sağlamıştır. Küreselleşme sonrası işletmeler standartlara uygun en düşük maliyetli girdiyi elde edebilmişlerdir.
- Küreselleşme değişik pazarlar içinde, ortak paydada birleşen tüketicileri tespit ederek, bu kesimlere yönelik standart ürünler ve hizmetler üretmesini sağlamıştır.

³¹ Karabıçak, **a.g.m.**, s.180-181.

³² Ali Naci Karabulut, “Küreselleşmenin Ticari Hayat Üzerindeki Etkileri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:7, Sayı:76, 2004, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/04a/01.htm>, (Erişim:08.08.11).

- Küreselleşmeden sonra çokuluslu işletmeler, girdilerini herhangi bir ülkeden alma, üretimlerini başka bir ülkede yapma, ürünlerini başka yerlerde satma ve tüm bu fonksiyonların yönetimlerini de başka bir ülkeden sağlamaktır.
- Çokuluslu işletme faaliyetleri açısından pek çok ülkeyi kapsayan bir coğrafyaya yayılmış olsa bile, bilgisayar, video konferans, internet vb teknolojiler yönetimin tek bir genel merkezden yapılabilmesini sağlamaktadır.

C- Uluslararası Kuruluşlar

Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi amacıyla, II. Dünya savaşı'nın sonlarında sanayileşmiş ülkelerin yaptıkları toplantıda, Bretton Woods sistemi olarak da adlandırılan Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası'nın (IBRD) temelleri atılmıştır. Uluslararası ticaretin serbestleşmesi yönündeki bir diğer gelişme ise 1947 yılında elli kadar ülke tarafından kurulmasına karar verilen Uluslararası Ticaret Örgütü (ITO) olmuştur. Bu örgütün temel görevinin uluslararası ticarete gümrük tarifeleri ve öteki kısıtlamaların kaldırılarak, dünya ticaretinin serbestleştirilmesi olduğu belirtilmiştir. Bunun üzerine İkinci Dünya Savaşı sonrasında ticaretin önündeki her türlü engelin kaldırılmasına yönelik uygulamalarını içeren ve işlevlerle donatılmış Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) imzalanmıştır³³.

Finansal bütünleşme süreci, 1970'li yıllarda, merkez ülkelerinin uygulamaya koyduğu, daha sonra Latin Amerika ülkeleri başta olmak üzere çevre ülkelerinin benimsediği veya Bretton Woods kurumlarının, IMF ile Dünya Bankasının belirlediği yapısal dönüşüm programlarının uygulanması sonucu gerçekleşmiştir³⁴. Bretton Woods Para sisteminin sona ermesi ve petrol krizinin olduğu 1970'li yıllarda uluslararası bankacılık faaliyetleri önemli gelişmeler göstermiştir. Bretton Woods sisteminin sona ermesi ile birçok ülke sabit kur rejiminden esnek kur rejimine geçmiş, kambiyo rejimlerinden sonra sermaye hareketlerini serbestleştiren uygulamalar yapılmıştır³⁵.

³³ Halil Seyidoğlu, "International Financial Crises, IMF-Crise Policies, Developing Countries, Turkey and The Transition Economies", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Yıl.4, Sayı.2, 2003, s.193.

³⁴ Aydın, a.g.e., s.123.

³⁵ DPT, **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu: Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara, 2000, s.35.

Uluslararası finans piyasalarındaki gelişmeler daha çok araç ve kurumlar üzerinde yoğunlaşmıştır. Özellikle 1990'lı yılların ortalarından itibaren finansal işletmeler arasında oluşan dev birleşmeler bu kuruluşları, ulusal sınırların ötesine taşımıştır. Bir piyasadaki fiyat ve miktar kontrollerinin kaldırılmasına yardımcı olan finansal serbestleşmenin de bu gelişmedeki payı oldukça büyüktür³⁶.

Ulusal ekonomileri dünya ekonomileri ile birleştiren küreselleşme sonrasında, kamu mali alanda da büyük bir değişim yaşanmıştır. Özellikle ulus devlet anlayışındaki değişim kamunun mali alanına etki etmiştir.

III- KÜRESELLEŞMENİN KAMU MALİ ALANDA YARATTIĞI DEĞİŞİM

Küreselleşmenin kamu mali alanı üzerinde oluşturduğu etkiler, belirlenen hedeflere ulaşma amacıyla kullanılan mali politikalara da etki etmektedir. Küreselleşme sürecinde mali politikalar arasında en fazla etkiye maruz kalan vergi politikalarıdır. Çünkü, kamu harcamalarını finanse etmenin yanı sıra iktisadi kalkınmanın sağlanması, ekonomik istikrara ulaşılması ve gelir dağılımının iyileştirilmesi amacıyla kullanılan bu politikalar, küreselleşmenin meydana getirdiği yapısal değişimden de etkilenmektedir³⁷.

A- Devletin Rolündeki Değişim

Yirminci yüzyılın geleneksel devlet modelinin sona ermesiyle günümüzde küreselleşme, kendine özgü form ve kurumlarıyla kendi devletini ortaya çıkarmıştır³⁸. 21. yüzyılda devlet merkezli geleneksel kamu maliyesi anlayışı yerini, piyasa merkezli, sınırlı devlet anlayışına bırakmıştır. Diğer taraftan, ulusal merkezli ve dış dünyaya kapalı mali politikalar, yerini uluslararası ve uluslarüstü politikaların dikkate alındığı ve hatta müdahil olduğu küresel politikalara bırakmıştır. Özellikle küresel ve bölgesel kamusal malların varlığı kamu politikalarının belirlenmesinde ve uygulanmasında

³⁶ Oğuzhan Altay, "Uluslararası Finansal Piyasaların Genişlemesi Karşısında Türk Finans Piyasalarında Yenilenme", S.D.Ü.İ.İ.B.F., VI. Türkiye Finans Eğitimi Sempozyumu, Egridir, SDÜ Basımevi, 2002, s.168.

³⁷ Saraç, a.g.e., s.79.

³⁸ Daniel Drache, "Globalization: Is There Anything to Fear?", **CSGR Working Paper**, No.23/99, 1999, s.1'den aktaran Canbay, a.g.e., s.75.

hükümetlerin tek başlarına ulusal düzeyde kararlar almasını oldukça sınırlandırmıştır. Hükümet dışı kuruluşlar, çokuluslu şirketler, bölgesel entegrasyonlar ve uluslararası kuruluşlar ulusal ve küresel kamu politikalarının belirlenmesinde aktif ve yaygın bir role sahiptir³⁹.

Dünya ekonomisinde gelişmiş ülkelerin ve özellikle çok uluslu şirketlerin kendi ülkeleri dışında farklı bölgelerde, kaynaklarını ve karlarını artırma çabaları dünya genelindeki entegrasyon sürecini başlatan ana unsur olarak görülebilir⁴⁰. Diğer yandan devletin ekonomik faaliyetinin yapısı ve ekonomideki büyüklüğünü daraltacak şekilde değişimlere gidilmiştir. 1930-1970 arası dönemde, sosyal devlet misyonunu üstlenen ulus devlet, bu dönemden sonra giderek müdahaleci yapısından sıyrılarak ekonomide düzenleyici ve denetleyici bir misyon üstlenmeye başlamıştır⁴¹. 21. yüzyılda devletin rolünü tablo 1’de görmekteyiz.

Tablo 1: 21. Yüzyılda Devletin Rolü

Devletin Rolü	İşlevi
Ekonomik Rolü	Sınırlı Devlet/ Düzenleyici Devlet
Sosyal Rolü	Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması Çevrenin Korunması Yoksullukla Mücadele
Siyasal Rolü	Küresel Tehditlerle Mücadele/ Küresel Barışın Korunması Ulus Devlet Anlayışının Aşınması ile Ortaya Çıkabilecek Bağımlılıkların Siyasi ve Mali Egemenliğin Zedelenmemesi İçin Alınması Gereken Önlemler ve Bu Bağlamda Siyasi-Mali Egemenliğin Korunması
Hukuki Rolü	Piyasa Mekanizmasının İşleyişinde Hukuki Altyapının Oluşturulması Ekonomik, Sosyal ve Siyasi Rollerin Düzenlenmesinde Gerekli Hukuki Altyapının Oluşturulması

Kaynak: Meliha Ener ve Esra Demircan; “Küreselleşme Sürecinde Değişen Devlet Anlayışından Kamu Hizmetlerinin Dönüşümüne: Sağlık Hizmetlerinde Piyasa Mekanizmaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.13, 2008, S.1, s.61.

³⁹ Canbay, a.g.e., s.85-86.

⁴⁰ Ufuk Bakkal ve Nazan Susam, “Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri”, s.29, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmeczua/article/view/9177/8525>, (Erişim:20.02.12).

⁴¹ Canbay, a.g.e., s.79.

Martin Wolf, küreselleşmenin ulus-devletlerin ekonomideki rolü konusuna vergileme, gelirin yeniden dağılımı ve makroekonomik yönetim olmak üzere üç açıdan yaklaşmaktadır⁴²:

- Gerçekten küreselleşmenin vergileme yönünden kaynakların eskisinden daha hareketli oluşu nedeniyle denetim olanağını azaltacağı yönündedir. Bu konudaki en temel örnekler, e-ticarette sunucuların kuruluş yerini bulma güçlüğü ve ulus-aşırı şirketlerin değişik ülkelerin vergi mevzuatındaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma ya da kaçırma fırsatlarını değerlendirmeleridir. Diğer yandan, sermaye akıcılığının artması karşısında, sermaye çekmek isteyen ülkelerin vergi oranlarını düşürücü bir yarışa girebilecekleri beklentileridir. Ne var ki gelişmiş ülkeler, bir uyum içinde bu yola gitmekten kaçınmışlar, hatta kimi ülkeler vergi oranlarını yükseltmişlerdir.
- Küreselleşme ilke olarak, hükümetlerin gelirin yeniden dağılımı konusunda hareket alanını daraltacaktır. Zira bir kısmına yukarıda değinilen nedenlerle önceki vergi hasılatı azalabilecektir. Kaybı telafi etmek üzere daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerekecek kazanç, mükelleflerin vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yoluna gitmemeleri veya böyle yapmayı istememeleri koşuluyla, devlet, geliri yeniden dağıtım işlevini önceki gibi sürdürebilir. Mükelleflerin bu olumlu davranış biçimini seçmelerinde, yeniden dağıtım sonucu sağlanacak hizmetlerin somut biçimde görünebilmesi ve mükelleflerce kendilerine yansıyabileceğinin fark edilmesi de, belirleyici bir role sahiptir.
- Küreselleşme, makroekonomik politika seçimi ve uygulaması açısından hükümetlerin hareket alanını daha fazla daraltır. İlk enflasyonist bir genişleme yolu hayli daralacaktır. Çünkü dış rekabete açılmış bir ülke için, fiyat düzeyi, öncekinden çok daha önemli hale gelecektir. Sübvansiyonlar da, belirli durumlar dışında bu sistemle bağdaşmaz. En önemlisiyse, iç ve dış finansal piyasaların liberalleşmesi sonucu, hükümetlerin ekonomi politikası yapımında,

⁴² Martin Wolf, "Will Technology and Global Capital Markets Change the Scope of Governments", *Cato Journal*, Vol:21, No:1, 2001, s.144-150'den aktaran Canbay, **a.g.e.**, s.81-82.

özellikle kısa vadeli sermaye hareketlerini denetim fırsatını geniş ölçüde yitirmiş olacaktırlar.

Küreselleşme ile dünya, 21. yüzyıla devletin de tanım ve içeriği değişmiş ve devlet kurumu dünya ölçeğinde ve ülke sınırları içerisinde yapı ve işlev bakımından yenilenmiştir. Böylece ekonomik, siyasal, kültürel ve toplumsal alanlarda hakim ulus devlet anlayışı, yerini ulusüstü değer ve ilkelerle sınırlı devlet anlayışına bırakmıştır⁴³.

B- Kamu Maliyesi Alanında Yaşanan Değişim

1990'lı yıllardan itibaren devletin oluşturduğu sorunların ekonomik performans üzerindeki olumsuz etkileri (vergi gelirlerinin azalması, kamu yatırımlarının ve hizmetlerinin düşük kalitede olması, özel yatırımların azalması ve devlete kamuoyunun güveninin azalması gibi etkiler) daha iyi anlaşıldıkça etkin devlet temel konu olarak ortaya çıkmıştır⁴⁴.

Gelişmekte olan pek çok ülke, bu yeni yapılanma süreci içinde kamu kesimini sınırlandırıcı mali düzenlemelere ağırlık vermişler ve bu amaçla bir yandan vergi oranlarını azaltıcı şekilde gevşek vergi politikaları kullanırken diğer yandan da kamu harcamalarını daraltıcı sıkı harcama politikaları kullanmışlardır. Devlet anlayışındaki bu değişim sürecinde özelleştirme, ticaret engellerinin azaltılması, faiz oranlarının kontrol altına alınması ve fiyat kontrollerinden vazgeçilmesi gibi yeni politikalar ön plana çıkmıştır⁴⁵.

Vergi politikası türleri açısından, genel olarak, vergi konusunda geleneksel maliye ve yeni maliye yaklaşımlarının görüşleri taban tabana zıttır. Geleneksel maliye yaklaşımı, vergilemede ödeme gücü yaklaşımını ve artan oranlı bir vergi tarifesini savunmaktadır. Yeni maliye anlayışında ise vergilemede ödeme gücü yaklaşımı yanında belirli alanlarda fayda yaklaşımı da ön plana çıkmıştır. Bu anlayış çerçevesinde kişilerin yararlandıkları kamu hizmetlerinin masraflarına katılmaları söz

⁴³ Meliha Ener ve Esra Demircan, “Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışı ve Türkiye”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2006, s.209.

⁴⁴ Ramazan GÖKBUNAR, Halit YANIKKAYA, **Etkin Devlet ve Ekonomik Gelişme**, Odak Yayınları, Ankara, 2004, s.2-4.

⁴⁵ Serpil Oğuz ve M.Cahit Güran, “Kamu Ekonomisi Alanında Geçmişten Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Geleceğe İlişkin Beklentiler”, **Maliye Dergisi**, Sayı:158, s.76.

konusudur. Vergi tarifeleri açısından da yeni bir anlayışa giderek yaygınlaşmaya başlamıştır. Mali disipline önem veren yeni maliye anlayışına göre düz oranlı vergi tarifesinin artan oranlı tarifeye göre özellikle vergilemede etkinlik ilkesi açısından daha önemli olacağı kabul edilmektedir⁴⁶.

21. yüzyılda devlet merkezli geleneksel kamu maliyesi anlayışı yerini, piyasa merkezli, sınırlı devlet anlayışına bırakmıştır. Diğer taraftan, ulusal merkezli ve dış dünyaya kapalı mali politikalar, yerini uluslararası ve uluslararası politikaların dikkate alındığı küresel politikalara bırakmıştır. Özellikle küresel ve bölgesel kamusal malların varlığı kamu politikalarının belirlenmesinde ve uygulanmasında hükümetlerin tek başlarına ulusal düzeyde kararlar almasını oldukça sınırlandırmıştır. Hükümet dış kuruluşlar, çok uluslu şirketler, bölgesel entegrasyonlar ve uluslararası kuruluşlar; ulusal ve küresel kamu politikalarının belirlenmesinde aktif ve yaygın bir role sahiptir⁴⁷.

Özellikle küreselleşme sonrası “Geleneksel Maliye Yaklaşımı”nın değişimi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle “Geleneksel Maliye” ve “Yeni Maliye” yaklaşımlarının karşılaştırılmasının ayrıntılı bir biçimde incelenmesi gerekmektedir. Kamu maliyesinde yaşanan değişimi, “Geleneksel Maliye Yaklaşımı” ile “Yeni Maliye Yaklaşımı” arasındaki farklar doğrultusunda görmekteyiz. Tablo 2’den bu durumu ayrıntılarıyla incelemekteyiz.

⁴⁶ İbrahim Karabacak, **Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE; Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009, s.20.

⁴⁷ Canbay, a.g.e., s.85-86.

Tablo 2: Geleneksel Maliye ve Yeni Maliye Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

GELENEKSEL MALİYE	MALİ KONULAR	YENİ MALİYE
Artan oranlı vergi tarifesi savunulmaktadır.	Vergi tarifelerindeki değişim	Düz oranlı vergi tarifesi savunulmaktadır.
Adem-i Tahsis İlkesi (Belirli kamu gelirlerinin belirli kamu hizmetlerine kullanılmaması)	Kamu gelirlerinin kamu hizmetlerine yönelik kullanılması	Tahsis İlkesi (Belirli kamu gelirlerinin belirli kamu hizmetlerine kullanılması)
Sınırsız vergileme gücü: Devletin vergileme yetkisinin sınırları üzerinde durulmamaktadır.	Devletin vergileme gücünü kullanımı	Sınırlı vergileme gücü: Devletin vergileme yetkisini sınırlayacak anayasal ve yasal kuralların önemi üzerinde durulmaktadır.
Ödeme gücü yaklaşımı	Vergilemede adaletin sağlanması için kullanılan yöntem	Ödeme gücü yaklaşımı + fayda yaklaşımı
Klasik vergileme ilkeleri yanı sıra vergilemede esneklik ve yeterlilik ilkeleri üzerinde durulmaktadır.	Vergileme ilkeleri	Vergilemede istikrar ve öngörülebilirlik ilkeleri üzerinde durulmaktadır.
Vergi yönetimi vergi yasalarını ve vergi ile ilgili kuralları değiştirme konusunda takdir hakkına sahiptir (esneklik ilkesi)	Vergilemede takdir sorunu	Vergi yönetiminin vergi yasalarını ve vergi ile ilgili değiştirmesi anayasal kurallara tabi olmalıdır (Bağlayıcılık ilkesi)
Vergilemede yasallık ilkesi genel kabul görmektedir.	Vergilerin temel dayanakları	Vergilerin yasal olması yetmez, meşruiyeti de önem taşır.
Yasama organı, vergi ile ilgili yasa çıkarma hakkına ve yetkisine sahiptir. Yasama organı kararlarını basit çoğunluk kuralına göre alır.	Vergileme ile ilgili kurallar	Anayasal kurallara dayalı vergileme esastır. Vergi ile ilgili genel kurallar anayasada yer almalıdır. Yasama organı kaliteli çoğunluk kuralına dayalı olarak anayasal vergileme kurallarında değişiklik yapabilmektedir.
Adalet ilkesine ağırlık verilmesi	Vergileme ilkeleri açısından	Etkinlik ilkesinin öneminin artması
İstisna ve muafiyetlerin yoğun şekilde kullanımı (vergilemede özellik ilkesi)	Vergilemede muafiyet ve istisnaların kapsamı	İstisna ve muafiyetlerin sınırlı şekilde kullanımı (vergilemede genellik ilkesi)
Geniş kapsamlı vergiler	Vergilerin kapsamı	Dar kapsamlı vergileri
Teşvik edici vergi politikası	Vergilerin ekonomiyi yönlendirme fonksiyon	Tarafsız vergi politikası
Ulusal vergilemenin önemli olması	Vergilerin ulusal-uluslar arası boyutu	Uluslar arası vergilemenin öneminin artması
Vergi oranlarındaki indirimin vergi gelirlerini artıracığı hipotezi (Laffer etkisi) savunulmamaktadır.	Vergi oranları-vergi gelirleri ilişkisi	Vergi oranlarının artırılmasının vergi gelirlerini artıracığı hipotezi (Laffer etkisi) savunulmaktadır. Öte yandan, her vergi artışı vergi gelirlerinin artması anlamına gelmez. Vergi kurallarının istikrarı sağlanmadığı sürece Laffer etkisi gerçekleşmeyebilir.
Gelir üzerinden alınan vergilerin ağırlık kazanması	Vergi konusunun tercihi	Gelir yanında tüketim üzerinden alınan vergilerin de önem kazanması
Piyanın etkinliğini bozucu vergileme	Vergilerin piyasa üzerindeki etkisi	Piyasadaki sapmalara yol açmayan vergileme

Kaynak: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Ahmet Özen, “Geleneksel Maliye ve Yeni Maliye”, (Ed: C. Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Vural), **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004’ten aktaran Canbay, **a.g.e.**, s.86-87.

Küresel ekonomide gelişmeler ve diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri dünyanın geri kalanındaki ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilemekte, ülkelerin diğer ekonomilerden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikaları yürütmeleri giderek zorlaşmaktadır. Ulusal vergi politikaları, diğer ülkelerin vergi politikaları dikkate alınarak belirlenmelidir⁴⁸.

Uzmanlar vergi rekabetinin vergi yapıları üzerinde meydana getireceği etkiler konusunda şu türden öngörülerde bulunmaktadır⁴⁹:

- Sermaye ve nitelikli işgücü gibi yüksek arz esnekliğine sahip faktörler üzerindeki vergi yükünü, hareketli olmayan veya görece hareketli olan doğa ve niteliksiz işgücü gibi faktörler üzerine kayacaktır.
- Düz oranlı olmanın yanı sıra, vergi indirimlerinin etkili olarak kullanıldığı bir vergi olan kurumlar vergisi nedeniyle kişisel gelir vergisine tabi mükellefleri kurumsallaşmaya yönelecek ve böylelikle vergi sistemindeki artan oranlılığın anlamı önemli ölçüde ortadan kalkacaktır.
- Sermaye ithal eden ülkelerdeki gelir vergisi oranlarının sermaye ihraç eden ülkelerdekinden daha yüksek olmaması gerekliliği neticesinde, kısa dönemde oluşacak oran etkisi nedeniyle vergi hasılatını olumsuz yönde etkileyecektir.
- Rekabetçi vergi uygulamalarına yönelen ülkelerde tersine artan oranlılığa sahip tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilere olan bağımlılık güçlenecektir.

Vergi tabanının mobil hale gelmesi küresel sermayeyi kendi ülkesine çekmek isteyen ülkelerin sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifletmesine neden olmuştur. Bunun sonucunda vergi yükü dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kaymış ve dolaylı vergilerde de yansıtılabilme olasılığı görece yüksek olan katma değer vergisinin ağırlığı arttırılmıştır. Buna ek olarak, vergi teşvik önlemleri yoğun olarak uygulamaya konulmuştur. Bu doğrultuda birçok ülkede sermaye ve kurumlar vergisi oranlarında

⁴⁸ Savaş Çevik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası Sorunları**, Yıl:23, Sayı:270, 2004, s154.

⁴⁹ Philipp Genschel, “Tax Competition and Welfare State”, **American Political Science Association’s Annual Meeting**, Washington, 2000, s.16.

azalma görülürken, emek üzerinden alınan vergiler ile dolaylı vergi oranlarında artma eğilimi yaşanmıştır. Bu gelişmeler ülkelerin vergi yüklerinin bir kısmının gelirden tüketime, diğer bir kısmının da sermayeden ücretlere kaymasına neden olmuştur⁵⁰.

Vergi rekabetinin mali alanda neden olduğu bir diğer etki de, vergi psikolojisi ile ilgilidir. Buna göre, vergisel teşviklerin hareketli ve hareketsiz üretim faktörlerini veya yerli ve yabancı yatırımcı ayrımı gözetilerek uygulanması, mükelleflerin vergi uyumunu güçleştirmektedir. Çünkü rekabet ortamında tercih edilen ayrıcalıklı uygulamalar vergilemede adalet ve genellik ilkelerinden önemli sapmalar oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi rekabeti, vergi yükünün üretim faktörleri arasında dağılımını değiştirmektedir. Vergi yükü açısından benzer sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler arasında fırsat eşitliğinin zedelenmesi, bundan olumsuz yönde etkilenen mükelleflerin yasal olmayan yollara yönelmesine yol açabilmektedir⁵¹.

Vergi rekabetinin kamu maliyesi üzerindeki önemli etkilerinden ilki “rekabet-hasılat” ilişkisidir. Ülkelerin vergi rekabeti nedeniyle ulusal vergi hasılatında meydana gelebilecek değişiklik “vergi oranı etkisi” ve “vergi matrahı etkisi” etkilerine bağlıdır. Vergi oranı etkisi, vergi oranlarının indirilmesi ile vergi hasılatında oluşacak azalışları ifade etmektedir. Buna karşın vergi matrahı etkisi, vergi oranlarının indirilmesi sonucunda sermaye stokunun yurda girmesi ile vergi hasılatındaki artışı göstermektedir⁵².

Küreselleşme ile birlikte vergi rekabeti kavramı önem kazanmaktadır. Küreselleşme vergi yapısını etkilemektedir. Küreselleşen dünyada vergi tabanında rekabet edebilmek, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkeler açısından önem taşıyan bir olgu halindedir.

⁵⁰ Ersin Nazalı, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler III”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:306, Şubat-2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, (Erişim:02.02.12).

⁵¹ Filiz Giray, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Yıl:22, Sayı:260, 2003, s. 131.

⁵² Vivek Dehejia and Philipp Genschel, **Tax Competition in the European Union**, MPIfG Discussion Paper 98/3, February 1998, s.12.

IV- KÜRESELLEŞME VE VERGİ REKABETİ

Vergi rekabeti, küreselleşme sonrasında vergileme ile ilgili önemli kavramlardan biridir. Böylece bu bölümde de; vergi rekabeti kavramı ve özellikleri, tür ve etki olarak vergi rekabeti, küresel vergi rekabetinin boyutları ve etkileri açısından değerlendirme yapılacaktır.

A- Vergi Rekabeti Kavramı ve Özellikleri

Vergi rekabetine belirli amaçlar ve farklı yaklaşımlar doğrultusunda birçok açıdan bakılmaktadır. Vergi rekabeti olgusu tek bir tanım çerçevesinde birleşmemektedir. Bu nedenle de vergi rekabeti kavramı, özellikleri ve unsurları ile birlikte ele almak gerekmektedir.

1- Vergi Rekabeti Kavramı

Vergi rekabeti kavramının iktisat literatürüne girmesi, 1956 yılında Charles Tiebout tarafından hazırlanan ve yerel hükümetlerce sağlanan “kamu mallarının sağlanması” çalışmasına dayanır⁵³. Vergi rekabeti ile ilgili olarak Oates ve Schwab’ın (1988) çalışmaları yeni bir bakış açısı getirmektedir. Yatay vergi rekabetinin kullanılan vergilerin fayda vergileri olması şartı ile kamu sektöründe etkin kaynak tahsisini gerçekleştireceğini göstermektedir⁵⁴.

Vergi rekabetinin üzerinde uzlaşmış tek bir tanımının olduğunu söylemek güçtür. Belli başlıca tanımlar ise; geniş anlamda vergi rekabeti, ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yarattığı etkiler olarak tanımlanabilir⁵⁵. Ring’e göre, vergi rekabeti, bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için olanaklar sunma davranışdır⁵⁶. Bir başka tanıma göre, vergi rekabeti, bir ülkenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyet üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre

⁵³ Özer, a.g.e., s.58.

⁵⁴ İsa Sağbaş, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, (çev. Timothy J. Goodspeed), s.2, http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md139/i.%20sagbas.pdf, (Erişim:2.4.12).

⁵⁵ Chris Edwards ve Veronique De Rugy, “International Tax Competition: A 21 st Century Restrain on Government”, *Policy Analysis*, No:431, 2002, s.1.

⁵⁶ D. Mark Ring, *One Nation Among Many: Policy Implication of Cross Border Tax Arbitrage*, Boston College Law Review, Vol.44, No.1, 2002, s.163.

düşük olacak şekilde kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. Bu anlamda küresel vergi rekabeti, bir faaliyeti ülkeye çekme ya da elde tutma çabası olarak tanımlanabilir⁵⁷. Diğer bir tanıma göre vergi rekabeti; “bir ülkenin ulusal ekonomisinin, vergi mükelleflerini tabi tuttuğu vergi yüklerini diğer ülkelerin uygulamakta oldukları oranlara göre azaltması veya düşük tutması suretiyle yerli işletmelerin rekabet gücünün artması veya yabancı doğrudan yatırımları kendisine çekmesi yoluyla iyileştirmesidir”⁵⁸.

Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir⁵⁹. Diğer yandan, ülkelerin ya da bağımsız vergileme yetkisine sahip yerel yönetimlerin, bölgelerindeki yatırımları ve dolayısıyla üretimi arttırabilmek amacıyla hareketli üretim faktörü olan, sermaye ve emeği bölgelerine çekebilmek için vergisel kolaylıklar sağlamasıdır⁶⁰.

Küreselleşme, ulus devletlerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerindeki dışsal etkilerini arttırmaktadır. Üretimin uluslararasılaşması ve bazı üretim faktörlerinin uluslararası mobilitelerinin artması, bazı ülkelerin küresel vergi tabanından daha fazla pay almak için vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etmelerine olanak sağlamaktadır. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu gelişme “Vergi Rekabeti” olarak adlandırılmaktadır⁶¹.

Küreselleşme sürecinde sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ile oluşan ortam, ulusal ekonomileri bu piyasadan pay alma yarışına sokmaktadır. Böyle bir ortamda bir yandan mevcut piyasadan daha fazla pay alabilme, diğer yandan ise ülke içinde yatırıma yönelmiş sermayenin yurt dışına kaçışını engelleme konusunda kıyasıya bir

⁵⁷ William B. Barker, Optimal International Taxation and Tax Competition: The Contradictions, **Nortwestern Journal of International Law and Business**, 2002, s.172.

⁵⁸ Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:9, 2005, s.94.

⁵⁹ Muter, Çelebi ve Sakınç, **a.g.e.**, s.214.

⁶⁰ M Yavuz Öner, “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **E-yaklaşım**, Sayı:11, Haziran 2004, s.1.

⁶¹ C.Can Aktan ve İstiklal Vural, “Rekabet Dizisi: Yeni Ekonomi ve Rekabet”, Yeni Rekabet Dizisi 1, http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=62, (9 Şubat 2009).

rekabet yaşanmaktadır. Bunlardan birincisi, yabancı sermaye için merkez ülkeden daha yüksek getiri sunma zorunluluğu, diğeri ise sunulan getirinin benzer özelliklere sahip ülkelerin sunduğundan daha yüksek olması gerekliliğidir⁶².

2- Vergi Rekabetinin Özellikleri

Vergi rekabetinin farklı tanımları ele alındığından bu tanımlar içinde, aşağıdaki özelliklere sahip olduğu görülmektedir.⁶³

- ***Vergi rekabetinin mobil üretim faktörlerine yönelik olması:*** Mobilitesi olmayan üretim faktörleri vergi rekabetine konu olma özelliğine sahip değildir. Bu kapsamda, sermaye ve emek mobiliteye sahip olduklarından kolaylıkla vergi rekabetine konu olmaktadır.
- ***Vergi rekabetinin aktörlerinin vergilendirme yetkisine sahip olması:*** Günümüz küresel ekonomisinde vergi rekabetinin aktörleri ulus devletlerdir.
- ***Vergi rekabetinde vergi yükünün azaltılmasına yönelik araç kullanımı:*** Vergi rekabetinde, vergi yükünün düşürülmesini sağlayan vergi oranı indirimleri, vergi ayrıcalıkları ve mali teşvikler sağlanması veya kamu hizmetlerinin iyileştirilmesi araç olarak kullanılabilir.
- ***Vergi rekabeti talep edenlerin rekabetidir:*** Vergi rekabetinde mobil üretim faktörlerinin iktidar alanına çekilmesi yönünde girişimler ön plana çıkmakta ve bu anlamda “talep edenler”in rekabeti söz konusu olmaktadır.
- ***Vergi rekabeti, “kazanma motifinden” bağımsız değildir:*** Bir tür yarışa benzetildiğinde rekabet, tarafların kayıp ve kazanç bileşenleri bağlamında zararlı ve yararlı olarak söylenmektedir.

⁶² İsmail Engin, **Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye**, TURMOB Yayınları, XII. Maliye Sempozyumu, Fethiye, 2002, s.180.

⁶³ Saraç, **a.g.e.**, 111-113.

B- Küresel Vergi Rekabeti ve Artış Nedenleri

Küreselleşmenin vergileme alanındaki yansımalarının en önemli konularından birisi küresel vergi rekabeti (global tax competition) dir. Küresel düzeyde gerçekleştirilen ekonomik büyüme ve refah artışının gerisinde yatan en önemli unsur rekabettir. Küreselleşme ile gelinen noktada mal, hizmet ve yatırımlar için sağlanan serbest rekabet ortamı vergileme alanında da rekabeti gündeme getirmiştir⁶⁴.

1- Küresel Vergi Rekabeti

Küreselleşen dünyanın bir gerekliliği ve/veya sonucu olarak küresel vergi rekabeti, vergi politikalarının içinde yerini alırken, kavram teorik arka plan olarak kuşkusuz rekabet olgusuna ağırlıklı vurgu yapmaktadır⁶⁵. Küreselleşmeyle birlikte uluslararası ticaretin, uluslararası sermaye hareketlerinin ve üretim faktörleri ile tüketicilerin uluslararası hareketliliğinin artması rekabet düzeyinin de uluslararası boyuta taşınmasına yol açmıştır. Küreselleşmeyle hızlanan uluslararası rekabetin vergileme alanındaki yansımaları ise küresel vergi rekabeti kavramını öne çıkarmaktadır⁶⁶.

Küresel vergi rekabeti, emek ve sermayenin mobilitesinin artması ile ön plana çıkmaktadır. Ülkeler yatırımlarını kendi ülkelerinde cazip kılmak için çeşitli vergi öğelerine müdahalelerde bulunarak vergi reformları yapmaktadırlar. Vergi rekabeti, artan mali bütünleşme ve ekonomik entegrasyon sonucunda efektif vergi oranlarının düşürülmesi olarak tanımlanmaktadır⁶⁷.

Günümüzde hangi ülkede konuşlandıkları veya üretimlerini gerçekleştirdikleri, rekabet güçleri ve uluslararası piyasalardaki konumları açısından büyük önem arz

⁶⁴ Carlo Pinto, "Harmful Tax Competition Within the European Union : Concept and Overview of Certain Tax Regimes in Selected Member States", http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html, (Erişim:01.01.12).

⁶⁵ Ayşegül Önal Yakar ve Sezai Temelli, "Uluslararası Vergi Rekabetinin Gelir Bölüşümü Üzerindeki Etkileri: 1990-2008 Türkiye Örneği", **25. Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**, Ankara, 2011, s.339.

⁶⁶ Yakar ve Temelli, **a.g.m.**, s.342.

⁶⁷ A. Burçin YERELİ, "Macroeconomics Effects of Tax Competition In Turkey", **South-East Europe Review**, Volume 8, Number 1, May 2005, s.19.

etmektedir⁶⁸. Bu noktada yapılacak açıklama ise küresel vergi rekabetinin artış nedenlerinde yatmaktadır.

2- Küresel Vergi Rekabetinin Artış Nedenleri

Artan küreselleşme sonucu vergileme alanında en belirginleşen kavramların başında “vergi rekabeti” gelmektedir. Gerek küreselleşmenin getirdiği serbestleşme gerekse “iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler” ve “hızlı teknolojik gelişimler” sonucu artan faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetini artırmıştır⁶⁹.

Küreselleşme sürecinde izlenen serbestleşme politikaları ve sağlanan teknolojik ilerlemelere bağlı olarak zaman ve mekan kısıtının kısmen aşılması sayesinde üretim-yatırım-finansman faaliyetleri ulusal sınırların sınırlayıcı etkilerinden büyük oranda kurtulmuş ve uluslararası rekabetin baş aktörü çokuluslu şirketler denilen şirketler eliyle ulus ötesi bir nitelik kazanmıştır. Bu dönüşümde, ulus devlet, iktisadi anlamda alışlagelmiş rekabet sürecinden çekilmiş ve uluslararası rekabetin unsurları ve aktörlerinin belli olduğu bu ortamda bunlardan daha fazla pay almaya yönelik yeni bir rekabet sürecine yönelmiştir⁷⁰. Bu süreçte üretim faktörlerinden sermaye hareketleri ve işgücü hareketliliği büyük önem taşımıştır.

a- Sermayenin Mobilitesinin Artması

Küresel rekabet gücünü hazırlayan etmenler arasında belki en önemlisi dinamik ve üretken kurumsal bir alt yapının varlığıdır. Bunu sağlamanın en kestirme yolu, güçlü bir sermayeye sahip olmaktır. Bunu besleyen temel kaynaklar ise toplumsal tasarruflardır. Bu bakımdan gelişmekte olan ülkeler için yabancı sermaye kaynaklarına ulaşma ve onlardan gereği ölçüde yararlanabilme hayati bir önem taşımaktadır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik gelişiminde yabancı sermayenin büyük

⁶⁸ Chris Edwards ve Daniel J. Mitchell, **Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and The Battle to Defend It**, Cato Institute, Washington, 2008, s.3, <http://books.google.com>, (Erişim:01.02.12).

⁶⁹ Giray (2005), **a.g.m.** s.94.

⁷⁰ Saraç, **a.g.e.**, s.174.

rolü vardır. Çünkü ülkeler arasındaki vergi farklılıkları sermaye hareketlerini belirleyen önemli bir unsurdur⁷¹.

Ulusal ekonomiler son yıllarda daha fazla birbirlerine entegre olmaktadır. Bu entegrasyonda sınır aşan yabancı yatırımların payı büyüktür. Son yıllarda yabancı yatırımların istihdam arttırma, milli gelire olumlu katkı sağlama ve ileri teknolojiye erişimi sağlama gibi olumlu etkileri dikkate alan çok sayıda ülke, yabancı yatırımların önündeki engelleri önemli ölçüde kaldırmaktadır. Son otuz yıldır ülkelerin çoğu, kambiyo kontrollerini ortadan kaldırmak suretiyle sınırlarını yabancı sermayeye büyük ölçüde açmıştır. Ülkelerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ikili yatırım ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi deregülasyon faaliyetleri de yabancı yatırımların artmasına yol açmıştır⁷².

Sermaye en hareketli üretim faktörünü oluşturmaktadır. Yüksek sermaye hareketliliği, vergiler aracılığıyla yerleşim kararlarını etkileyerek gelişmekte olan ülkeler arasında yoğun vergi rekabeti yaratmaktadır. Yüksek sermaye hareketliliği, ulusal bazda önemli değişiklikler olmaksızın uluslararası stratejik düşüncelere bağlı olarak da artabilir⁷³.

Küreselleşme ile birlikte ekonomik kalkınmanın finanse edilmesinde, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının (DYSY) ülkeye getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu yatırımlar, orta ve uzun vadeli olma, istihdamı arttırma, ihracata yönelik üretimde bulunma, çevreye duyarlı olma, ileri teknoloji getirme, Ar-Ge'ye yatırım yapma, rekabet gücünü ve verimliliği arttırma gibi özelliklere sahip olmalıdır. Bu anlamda yapılacak DYSY'ler küresel rekabette önemli bir yer kazanacaktır⁷⁴. Vergi rekabeti, ülkelerin DYSY çekebilmek amacıyla, vergi düzeylerini indirmeleri durumunda ortaya

⁷¹ Mevlüt Karabıçak, "Uluslararası Yabancı Sermaye Akımlarının Türkiye Ekonomisinin Küresel Rekabet Gücü Üzerindeki Etkileri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2009, s.140.

⁷² UNCTAD, **World Investment Report 2001**, United Nations, New York, s.12.

⁷³ Aliakber Altınışık, **Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Vergi Özendirmeleri Karşısındaki Durumu ve Vergisel Teşviklerin Başarısında Çin**, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.69.

⁷⁴ Murat Çak ve Mehmet Karakaş, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Belirleyen Unsurlar ve Etkileri", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XXVI, Sayı:1, 2009, s.44.

çıkılmaktadır⁷⁵. Vergi oranları her ülkede farklıdır ve bu farklılık doğrudan yabancı sermaye yatırımı yapacak olan bir işletmenin kararını etkileyen önemli bir faktördür⁷⁶.

DYSY'leri, küreselleşmenin her alanda yaşandığı dünyamızda ülkelerin kendilerine çekme konusunda yarıştıkları unsurların başlarında gelmektedir. Çünkü, DYSY'nin teknoloji transferine ivme kazandırdığı, uluslararası ticarete entegrasyona katkı sağladığı, rekabeti teşvik ettiği ve girişimleri geliştirdiği görülmektedir. Bu nedenlerle ülkeler siyasi ve ekonomik istikrardan vergilere, teşviklere ve yatırım yapılacak bölgelere kadar pek çok konuda rekabet içerisine girmektedir⁷⁷.

1990'lı yıllardan sonra gerek vergi oranlarındaki değişiklikler gerekse küreselleşme süreci hem portföy hem de doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında büyük artışları beraberinde getirmiştir. Ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını arttırmak için hem kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gitmekte hem de yatırımlar üzerindeki vergi yükünü azaltmak için çalışmaktadırlar⁷⁸.

b- Emegın Mobilitesinin Artması

Küresel vergi rekabetini doğuran faktörlerden emegın mobilitesinin artması önemlidir. Ülkeler çeşitli nedenlerle kişilerin sınır ötesi hareketlerini kontrol altına almak için önemli tedbirleri yürürlüğe koysalar da teknolojik ilerlemeler, bölgesel ticaret bloklarının ortaya çıkması ve yeni medyanın yabancı ülkelerdeki yaşam kalitesi ve fırsatlar hakkında bireyleri gittikçe artan düzeyde daha fazla bilgiyle donatması sınır aşan işgücü akımlarını arttırmaktadır⁷⁹.

Küreselleşme ile birlikte işgücü hareketliliği artmıştır. Küreselleşme sürecinde işgücünün hareketliliği özellikle ulaşım ve iletişim teknolojisinde gelişmeler, bölgesel ticaret bloklarının ortaya çıkması nedeniyle emegın mobilitesi artmıştır. Ülkeler

⁷⁵ Julie A. Roin, "The Economic Underpinnings of International Taxation", Research Handbook in International Economic Law, (Der. Andrew T. Guzman, A.O. Skyes), **Edward Elgar Publishing**, 2007, s.337.

⁷⁶ Akyan Candemir, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Etkileyen Faktörler", **Ege Akademik Bakış**, Sayı:9 (2), 2009, s.662.

⁷⁷ Çak ve Karakaş, **a.g.m.**, s.51.

⁷⁸ Sven Stowhase, "Tax Rate Differentials and Sector Specific Foreign Direct Investment: Empirical Evidence From the EU", **FinazArchiv**, Volume:61, 2005, s.535-536.

⁷⁹ Chris Edwards ve Veronique de Rugy, "International Tax Competition: A 21st-Century Restraints on Government", **Policy Analysis**, No:431, April 12, 2002, s.8.

arasında nitelikli işgücünü çekmeye yönelik vergi rekabetinin gittikçe artma olasılığı yüksektir⁸⁰.

Emek türleri içinde hareketliliğin derecesi bakımında farklılık bulunmaktadır. Profesyonel ve teknik eleman gibi belirli beşeri sermaye türleri sadece daha hareketli olmakla kalmayıp aynı zamanda ülkeler arasındaki vergi yükü dağılım farklılıklarına daha duyarlı olan emek türleridir. Bir çok ülkede gelir vergileri, gelire birlikte artan marjinal oranlara sahiptirler. Bu nedenle vergi rekabetine en fazla duyarlı olarak tepki verenler, en yüksek gelire sahip olan ve en nitelikli emek gruplarıdır⁸¹.

Modern iletişim ve ulaşım teknolojilerinin işgücünün mobilitesi önündeki engellerden biri olan ulaşım maliyetlerini azaltması ve ulaşım hızını üst noktaya taşıması, işgücü mobilitesini önemli ölçüde arttırmaktadır. Nitelikli işgücü göçü gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gerçekleşmektedir. İki yönlü nitelikli işgücü hareketi, gelişmekte olan ülkeleri uluslararası sermaye akımları açısından daha çekici hale getirmektedir. Sanayi üretimine dayalı bir iktisadi yapıdan hizmetler sektörünün ağırlıkta olduğu bir yapıya dönüşen ekonomilerde, uluslararası hizmet ticaretinde rekabet gücünü artırma ve muhafaza etmek için nitelikli işgücü mobilitesinin önemi gittikçe artan bir faktör haline gelmektedir⁸². Emek ve sermaye hareketliliği de küresel vergi rekabetinin etkileri arasındadır. Bu nedenle, küresel vergi rekabetinin etkilerinden daha geniş bir biçimde bahsedilecektir.

C- Küresel Vergi Rekabetinin Etkileri

Özellikle finansal işlemler olmak üzere coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmek, ülkeleri bu konuda rekabete itmekte ve bu rekabet kimi durumlarda ulusal vergileme sistemlerinde önemli etkilere sebebiyet vermektedir⁸³.

⁸⁰ Coşkun Aktan ve Y. İstiklal Vural, "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:22, 2004, s.8.

⁸¹ Edwards ve Ruggy (2002);**a.g.m.**, s.8.

⁸² OECD, **Migration and The Labour Market in Asia: Recent Trends and Policies**, The Japan Institute of Labour, Paris, 2002b, s.71.

⁸³ John Douglas Wilson, "Theorioris of Tax Competition", **National Tax Journal**, Jun, Vol.52, 1999, s.269-271.

Goodspeed, vergi rekabetinin etkilerini ölçmedeki zorlukları, vergi rekabetinin etkileri açısından önemli olması bakımından açıklamıştır:⁸⁴

- Ulusal vergi sistemlerinin oldukça karmaşık düzenlemelerden oluşması,
- Yerleşim kararlarını belirlemede vergilerin yanı sıra başta kamu harcamaları olmak üzere çok sayıda değişkenin de etkili olması,
- Kamu harcamalarından sağlanan faydanın ölçülememesi nedeniyle en uygun vergilendirme seviyesinin belirlenememesi,
- Ortak amaç bileşenlerine sahip birden fazla hükümet politikasının varlığı şeklindedir.

Vergi rekabetini ölçmenin zorluklarına rağmen, vergi rekabetiküresel vergi rekabetinin geniş ölçüde olumlu ve olumsuz etkileri aşağıdaki gibidir.

1- Küresel Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri

Ölçülmesi zor olmakla birlikte vergi rekabetinin çeşitli ekonomik, mali ve sosyal açılardan yarattığı olumlu etkileri bulunmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir:⁸⁵

- Vergi rekabeti mali disiplini sağlar,
- Kamu kesiminde savurganlıkları azaltır,
- Ekonomik gelişmeyi hızlandırır,
- Gelişmekte olan ülkelerde yatırımların artmasını sağlar,
- Hükümetler ekonomik bunalım tehdidiyle yükümlülerin zor duruma düşmelerini önlemek üzere de vergi rekabetini sağlayıcı önlemler alabilirler,

⁸⁴ Timothy J. Goodspeed, "Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism", **National Tax Journal**, Vol 51, No:3, 1998, s.583.

⁸⁵ Güran Yahyaoğlu, Murat Korkmaz ve Ümit Çatulay, "Basel Kriterleri Çerçevesinde İşletmelerin Yatırım Bütçelerinin Oluşumunda Vergi Planlaması", **Akademik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, Cilt:1, 2011, s.335.

- Gelişmekte olan ülkelerde istihdamın artmasını sağlar,
- Rekabet faydalıdır,
- Kaynak dağılımında etkinlik sağlar,
- Vergi rekabeti ile vergilerin, kamu hizmetleri ve vergi yükleri arasında dengeli bir ilişkiyi sağlamasıdır.

Vergi rekabetinin etkileri, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bağlamında değerlendirildiğinde; gelişmekte olan ülkeler için vergi rekabeti daha fazla olumlu etkiye neden olmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler için ulusal gelirin artması, teknoloji transferi, doğrudan yabancı yatırımlarda artışla birlikte istihdamda gözlenen artış kamu borçlanma gereğindeki gerileme, ihracat kapasitesinde ve rekabet koşullarındaki gelişme vergi rekabetine dayalı olumlu bir gelişme olarak görülmektedir⁸⁶.

Vergi rekabetinden beklenen ilk olumlu etki vergi oranlarında oluşacak indirimlerdir. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi sonucunda, yabancı yatırımları ülkelere çekmek ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurt dışına kaçmasını önlemek için başta kurumlar vergisi olmak üzere vergi oranlarının azaltılması yönünde bir uygulamaya yöneleceklerdir⁸⁷.

Vergi rekabetinin yararlı sonuçlar ortaya çıkardığını ileri sürenler, ekonomide rekabetin tüm formlarının yararlı sonuçlar meydana getirdiğini belirtmek suretiyle vergi rekabetinin de piyasalar, iş çevreleri ve devletler üzerinde olumlu gelişmelere neden olduğu ifade edilmektedir⁸⁸. Vergi rekabeti, tasarrufları arttırmak suretiyle bireylerin refah seviyelerinde bir artışa neden olurken, aynı zamanda, dünya refahının artmasına da katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, mali disiplini ve kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımını da sağlamaktadır⁸⁹.

⁸⁶ Özgür Saraç, “Küresel Vergi Rekabetinin Ekonomi Politikası: Kuramsal Sonuçların Ülke Grupları Açısından Analizi”, **25.Türkiye Maliye Sempozyumu Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**, Ankara, 2011, s.359-383.

⁸⁷ Murat İçmen, **Küresel Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansımaları**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2010, s.10.

⁸⁸ Teather, **a.g.m.**, s.2.

⁸⁹ Canbay, **a.g.e.**, s.136.

Vergi rekabetini savunan kesimlerin görüşlerinden biri de, rekabetin her türlüünün iyi olduğudur. Rekabet üzerine mücadele etmek zararlıdır. Rekabeti engelleyici mücadele yerine, rekabetin bizzat içerisinde yer almak gerekir. Vergi rekabeti olmazsa gelişmiş ülkeler daha da gelişecek, gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkeler ise daha da gerileyecektir⁹⁰. Bununla beraber küresel vergi rekabetinin olumsuz yönlerinin bilinmesi de bertaraf edilmesi açısından gereklidir.

2- Küresel Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri

Vergi oranlarının ve vergi matrahlarının azalması sonucu ortaya çıkan mali bozulma vergi gelirlerinin düşmesine neden olmaktadır. Vergi gelirlerindeki azalma, hükümetlerin yaptıkları kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan kaynağın azalmasına yol açabilir. Bu da, kamu harcamalarının kalitesinde bir azalmaya ve ülkenin refah sisteminde sorunlara neden olabilmektedir⁹¹.

Vergi rekabetinin bilinen vergi etkisinin, fiskal değer kaybı olduğu düşünülmekte, bir veya birden fazla ülkenin vergi kaybına neden olması, bu ülkelere giren sermaye yatırımlarının azalması sonucunu doğurarak bu ülkelerde vergi tabanının erozyona uğramasına sebep olmaktadır. Hatta vergi rekabetinin nihai olarak vergi oranını sifira kadar düşürülmesine neden olabileceği belirtilmektedir⁹².

Ekonomik kaynakların yatırım kararları verilirken sadece veya büyük ölçüde vergiyi göz önüne alarak etkisiz dağıtımına neden olması söz konusu olmaktadır. Eğer bir yatırım belli bir ülkeye sadece uygulanan vergi oranı ve vergi teşvikleri için giderse, bu durumda kaynaklar ekonomik açıdan en etkin şekilde değerlendirilmemiş olacaktır⁹³.

Rekabetçi vergi politikalarına yönelen ülkelerin birbirleri açısından oluşturduğu etkilerin kayıp ve kazanç olarak şekillenmesi de, ülkeler arasında çeşitli siyasi sorunlar oluşturabilmektedir. İktisadi etkiler bağlamında uluslararası alanda işbirliğinin zayıflaması türünden küresel yönetim anlayışıyla bağdaşmayan sorunlar ortaya

⁹⁰ Teather, **a.g.m.**, s.58.

⁹¹ Carlo Pinto, **Tax Competition And EU Law**, Kluwer Law International, USA, 2003, s.11.

⁹² Giray (2005), **a.g.m.**, s.97-100.

⁹³ Pinto (2003), **a.g.e.**, s.12.

çıkabilmektedir. Bu ise, küreselleşme sürecinin gelişimi üzerinde potansiyel riskler oluşturmaktadır⁹⁴.

Globalleşme sonucu artan vergi rekabetinin vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarını arttırması nedeniyle ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyeceği, sınır ötesi sermaye hareketlerinin artmasının, elektronik ticaretin gelişmesinin, uluslararası şirketler tarafından kullanılan transfer fiyatlaması uygulamalarının artmasının ve karmaşıklaşmasının, vergi cenneti ve tahrip edici vergi rejimi uygulamalarının, ülkelerin vergi toplama kapasitelerinin azalması sonucunu doğuracağı belirtilmektedir⁹⁵.

Vergi rekabetinin negatif etkileri arasında, vergi gelirlerinin azalması sonucunda kamu harcamalarındaki düşüş, borçlanma ile kamu harcamalarının finansmanı, etkin olmayan yetersiz vergi inceleme oranı, vergi yükünün dağılımında adaletsizlik, toplanması gereken vergilerdeki indirimler sonucu olarak vergi gelirlerindeki düşüştür⁹⁶. Vergi rekabetinin vergi yapısı ile ilgili iki etkisi olmaktadır. Bunlardan birincisi toplam vergileme kapasitesinin düşmesi, ikincisi ise mobil faktörler üzerindeki vergi yükünde yapacağı değişikliklerdir⁹⁷. Bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadırlar. Bu durum vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir⁹⁸.

Ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından daha fazla pay alabilmek için vergi oranlarında değişiklikler yapmaya yönelmekte ve bunun sonucunda vergi yükünün dağılımı da olumsuz etkilenmektedir. Vergi rekabeti sermaye gelirleri lehine

⁹⁴ Saraç, **a.g.e.**, s.183.

⁹⁵ M. Yavuz Öner, “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, E-Yaklaşım, Haziran-2004, s.8
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (Erişim:01.01.12).

⁹⁶ Burçin Yereli, “Macroeconomics Effects of Tax Competition In Turkey”, **South-East Europe Review**, Volume 8, Numaber 1, 2005, s.26.

⁹⁷ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.53-54.

⁹⁸ Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, 2001, s.90-91.

daha az mobil olan emek gelirleri üzerindeki vergi yükünü arttırmakta ve vergi yükü sermaye gelirlerinden emek gelirlerine doğru kaymaktadır⁹⁹.

Vergi rekabetinin en kötü ekonomik sonucu mali bozulmaya neden olmasıdır. Mali bozulma, vergi matrahında erozyona neden olarak ülkelerin vergi gelirlerindeki kayıplarını ifade eder. Vergi rekabeti nedeniyle kaynakların etkin bir biçimde vergilendirilememesi bunun da ulusal vergi tabanlarını eritmesi söz konusudur¹⁰⁰.

Vergi rekabeti sadece vergi oranlarındaki düzenlemeden oluşmamaktadır. Vergi konularının dar veya geniş kapsamda olması, muafiyet ve istisnalar, mükellefiyet sınırları, indirimler, vergi yönetimi ve denetimi, bilgi akışı, saydamlık gibi konuları da kapsamaktadır. Ülkelerin bu alanlarda aldıkları vergisel önlemler üretim, ticaret, sermaye ve yatırımcılar üzerinde rekabet etkisi oluşturmaktadır¹⁰¹:

D- Küreselleşmenin Vergi Sistemlerine Etkisi

Vergilemenin en önemli amacı, kamu kesimi finansmanında yeterliliğe sahip olmasıdır. Sahip oldukları doğal kaynaklardan önemli derecede gelir sağlayan ülkeler dışında, bir vergi sisteminin yeterliliğinin derecesi, “vergi sistemi, ekonomik, mali ve sosyal amaçları yeterince sağlıyor mu?” sorusuna verilen cevap ile ölçülebilir¹⁰².

Küreselleşme ve uluslararası birleşmeler artık ülkelerin kendi başlarına tam bağımsız maliye politikaları uygulamalarını ve özellikle bu alanın en duyarlı ögesini oluşturan vergi sistemlerini çok büyük ölçüde yönlendirmektedir. Bunun temel nedenleri şunlardır:¹⁰³

⁹⁹ Philip Genschel, “Globalization, Tax Competition and Fiscal Viability of Welfare State”, **MA Plenck Institute For The Study**, 2001, s.3.

¹⁰⁰ Harun Kılıçarslan, **Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi S.B.E., Bursa, 2005, s.12.

¹⁰¹ Türkan Öncel ve Yenal Öncel, Uluslararası Vergi Rekabeti, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul, 2003, s.9.

¹⁰² Yunus Demirli, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2011/412, Ankara, 2011, s.35.

¹⁰³ Biltekin Özdemir, “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı”, Sayı:157, **Maliye Dergisi**, 2009, s.2.

- Ekonominin küresel rekabet gücünü arttırmak,
- Makro-ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesine ve ekonomik dengelerin kurulmasına zemin sağlamak,
- Kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alarak vergi kayıp kaçacağını gidermek,
- Toplumun aşırı tüketim eğilimlerini caydırarak, tasarrufları özendirmek

Küreselleşme bütün ekonomik unsurları olduğu gibi vergi sistemlerini de önemli ölçüde etkilemektedir. Küreselleşme sonucu vergi kaynaklarının mobilitesinin artması, ülke sınırlarının elektronik yollarla ortadan kaldırılabilir hale gelmesi ve ülkeler arasında yatırımları ve sermayeyi çekmek için geliştirilen rekabet, ülkelerin vergi sistemlerinde bir takım değişikliklere gitmek zorunda bırakmıştır¹⁰⁴.

Özellikle son 20 yıl içerisinde birçok ülke, vergi sistemlerini yeni ekonomik gelişmelere uyum, adaleti sağlama, etkinlik ve verimlilik, vergi rekabeti, verginin tabana yayılması ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırmışlardır¹⁰⁵.

Küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde nasıl bir etki yarattığı, ülke içi iktisadi ve sosyal düşüncelerle şekillenmiş vergi politikalarının küreselleşme sürecinin hızlanmasından dolayı nasıl etkilediğinin ve dolayısıyla ülkelerin uyguladığı vergi politikalarının diğer ekonomiler üzerinde yaratacağı etkilerin değerlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Küreselleşmenin ülkelerin vergi sistemleri üzerinde üç temel etkisinin olduğu görülmektedir¹⁰⁶:

- Gelir ve serveti vergilendiren vergilerin matrahı coğrafi olarak daha hareketli, dolayısıyla ülkeler arasındaki vergi farklılıklarına daha duyarlı hale gelecektir. Bu durumda hızlanan küreselleşme süreci küresel vergi matrahının

¹⁰⁴ Meltem Bulu, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Politikalarının Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007, s.56.

¹⁰⁵ Osman Arıoğlu, “Vergide Yeni Yaklaşım”, **Vergi Dünyası**, Sayı:262, 2003, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, (Erişim: 6.6.12)

¹⁰⁶ Jeffrey Owens, “Globalisation: The Implications for Tax Policies”, **Fiscal Studies**, Vol.14, Issue:3, 1993, s.22.

daha büyük bir payını çekmeye çalışan ülkeler arasındaki vergi rekabetinin daha da artması tehlikesini beraberinde getirecektir.

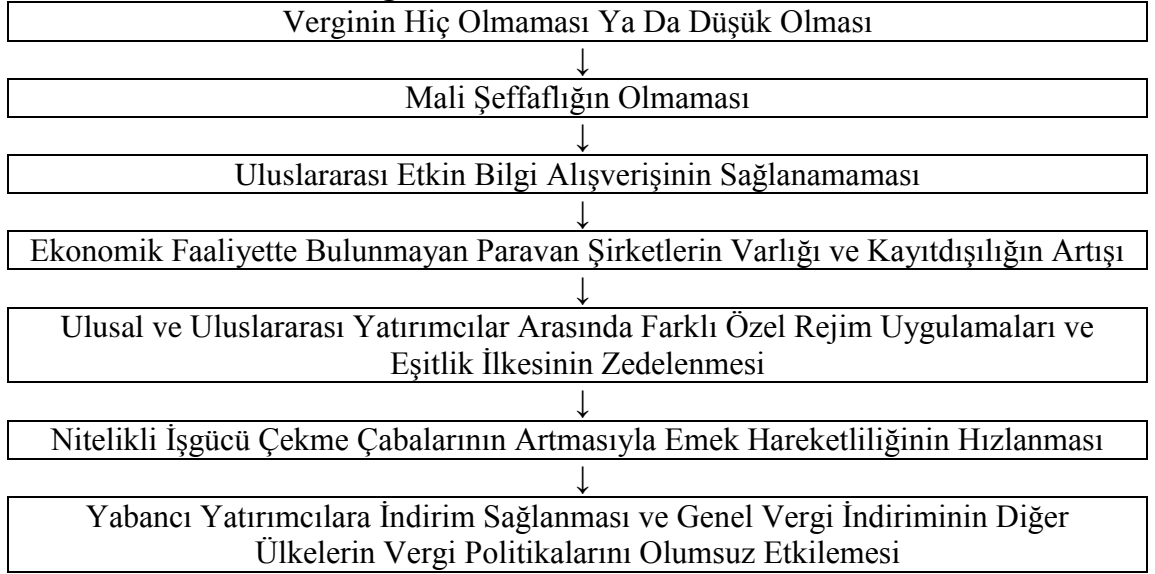
- Herhangi bir ülkenin vergilendirme yetkisinin dışında yer alan faaliyetleri belirlemek ve vergilendirmek çok daha güç hale gelecektir. Bu durum sadece söz konusu faaliyetlerin hacminin artmasından değil, aynı zamanda niteliğinin de önemli ölçüde değişmesinden kaynaklanmaktadır.
- Küreselleşme vergi idarelerinin çalışma yöntemlerini değiştirecektir. Yeni teknolojiler, yeni tarh ve tahsilat yöntemlerinin uygulanmasını sağlayacağı gibi, farklı ülkelerdeki vergi otoriteleri arasındaki yeni işbirliği yöntemlerini uygulayabilmemiz olanaklı hale gelecektir. Bu da küreselleşmenin vergi sistemleri üzerindeki olumlu etkisini göstermektedir.

Küreselleşmenin vergi sistemlerini etkilemeye başlaması, doğal olarak ülkelerin vergilemeye ilişkin politikalarını gözden geçirmelerine yol açmıştır. Küreselleşme, ülkeleri, bir yandan vergi oranlarını indirmek suretiyle vergi tabanlarını genişleterek vergilendirme kaynaklı olumsuzlukları ortadan kaldırmaya çalışırken, diğer taraftan sermaye hareketlerindeki serbestleşmeden mümkün olduğu kadar çok yararlanabilme amacıyla daha uygun ortamlar yaratma konusunda da teşvik oluşturmuştur¹⁰⁷.

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerinin ortaya çıkmasına sebep ülkelerin uyguladıkları zararlı vergi rekabetleridir. Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası başka ülkenin vergi politikalarında olumsuzluklara neden olmaktadır. Vergi rekabetinin olumsuz etkileri, zararlı vergi rekabeti olarak incelenmektedir. Zararlı vergi rekabetinin oluşum süreci Şekil 1’den izlenebilir.

¹⁰⁷ Ersin Nazal, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler (I)”, Vergi Dünyası, Sayı:304, 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, (Erişim: 5.5.12).

Şekil 1 : Zararlı Vergi Rekabeti Oluşum Süreci Akış Şeması



Kaynak: Zeynep Arıkan ve Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, **Review of Social, Economic&Business Studies**, Vol.5/6, s.292, <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf>, (Erişim: 10.5.12).

Kamu gelirlerinin içerisinde vergi gelirlerinin önemli bir pay olarak yer aldığı bilinmektedir. Ancak küreselleşme ile birlikte bir ülkenin vergi politikasını diğer ülkelerden bağımsız olarak belirlemek çok mümkün olmamaktadır. Belli ülkelerin vergi oranlarında yapmış oldukları değişiklikler sonucunda diğer ülkeler de buna uyum sağlamaktadır. Vergi oranlarının yatırım kararları üzerindeki etkisi sonucunda vergi sistemlerindeki bu değişiklikler mükelleflerin dikkatini çekmektedir. Gerek vergi oranlarındaki indirimlerle gerekse ülkelerin çeşitli vergisel ayrıcalıkları ve teşvikleri ile ülke kazançlı çıkarken, diğer ülkeler belirli kayıplarla karşılaşabilmektedir¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Giray (2005), a.g.m., s.111.

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA 1990 SONRASINDA VERGİ POLİTİKALARINDA DEĞİŞİM

Küreselleşme ekonomik, sosyal ve siyasal alanda uluslararası uyumu kaçınılmaz hale getirmektedir. Bütün ülkeler, küresel ekonomik bütünleşme sürecinde vergi yapılarındaki değişim ve bu değişim esnasında ortaya çıkan sorunlara çözüm önerileri getirmeye çalışmaktadır. Küresel vergi rekabeti etkisi dolayısıyla uygulanan vergi politikaları, ülkeler arasında bazen uyum sürecine ve bazen de farklılaşmaya yol açmaktadır. Dünyada 1990 sonrasında vergi politikalarında değişim; vergi politikalarının teorik çerçevesine ilişkin kavram, teori ve yaklaşımlar; vergi politikalarında dönüşüm ve ulusal vergi sistemlerinin dönüşüme uyumu; küreselleşme sonrası vergi sorunları ve zararlı vergi rekabetinin önlenmesi çalışmaları başlıkları altında incelenecektir.

I- VERGİ POLİTİKASI KAVRAMI VE VERGİ POLİTİKALARININ ETKİLERİ

Küreselleşme süreciyle birlikte ulusal ekonomilerde yaşanan yeni eğilimler çerçevesinde, ülkelerin vergi politikaları alanında yaşanan dönüşümü incelenecektir. Bu bölümde, öncelikle vergi politikası kavramsal açıdan ele alınacak ve vergi politikasının mali amacı, iktisadi büyüme ve kalkınma amacı ve kaynak dağılımını sağlama amaçları çerçevesinde işletme ve yatırım kararları üzerindeki etkileri analiz edilmeye çalışılacaktır.

A- Vergi Politikalarının Yapısına İlişkin Kavramlar

Politika, devlet işlerini düzenleme ve yürütme sanatı iken, diğer bir tanıma göre, belirli amaçlara ulaşılmasına hizmet edecek araçları belirlemektir. Devlet ekonomik alandaki işlerini düzenlemede ve yürütmede; para, maliye, dış ticaret, kamu iktisadi teşebbüsleri, regülasyon ve kontrol politikalarından yararlanmaktadır¹⁰⁹.

Maliye politikası araçları, kamu gelirleri politikası ile kamu harcamaları politikası olmak üzere iki başlık altında toplanabilmektedir. Kamu gelirleri politikası araçları, vergi, borçlanma, borç yönetimi ve diğer gelirler politikalarından oluşmakta iken kamu harcamaları politikası araçları reel harcamalar ve transfer harcamalardan oluşmaktadır. Maliye politikasının amaçlarına ulaşabilmek açısından vergiler en önemli araçlardan birisidir. Vergiler aracılığıyla ülkenin sosyal, ekonomik ve mali yapısı üzerinde etkili olunmak suretiyle amaçlanan etkiler yaratılabilmektedir¹¹⁰.

Vergi politikası, maliye politikasının bir aracı olup belirli ekonomik, mali ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergilerin miktarında ve bileşiminde yapılan ayarlamalar bütünüdür. Bu nedenle vergi politikası, mümkün olan en eşit ve verimli yolla yapılması gereken kamu harcamasının seviyesini belirleyen finanse edilebilir bir vergi sisteminin tasarımı olarak tanımlanmaktadır. Tasarımından dolayı da vergi politikası, gelişmekte olan ülkelerde ve özellikle uluslararası ekonomiye entegre olmaya çalışan ülkelerde hassas bir rol oynamaktadır. Bu ülkelerde vergi sistemi, aşırı kamu borçlanması yapılmaksızın, gerekli harcamaları finanse etmek için yeterli geliri yaratmalı, bu gelir eşit dağıtılmalı ve ekonomik aktiviteleri engelleyici etkileri de en düşük düzeyde bulundurmalıdır¹¹¹.

¹⁰⁹ Feyzullah Fatih Çankara, **1980 Sonrası Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Vergi Politikalarının Dönüşümü**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2010, s.31.

¹¹⁰ Yalın Biçer, **Türkiye Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi** Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, s.40.

¹¹¹ Murat Aydın ve Mustafa Erdoğan, "Mali Krizlerde Vergi Politikası: 1989 Sonrası Türkiye Değerlendirmesi", **Kocaeli Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:3-4, Sayı:3-6, Kocaeli, 2008, s.70.

Vergi politikası, maliye ekonomisi içinde yer alan vergileme ekonomisi ile milli ekonomide ve sosyal hedeflerde nasıl bir değişiklik meydana geldiğini veya gelebileceğini inceleme konusu yapmaktadır.¹¹².

Vergi politikası, hükümetin ne kadar gelir toplayacağı, bu geliri nasıl ve hangi kaynaklardan sağlayacağı ve geliri en uygun şekilde toplayıp toplayamadığı sorusuna cevap aramaktır. Vergi politikası iki adımdan oluşan bir süreçtir. İlk adımda belirli vergi araçlarının amaçları tanımlanırken, ikinci adımda bu araçların kendi amaçlarına nasıl ulaşacağı durumu değerlendirilmektedir¹¹³. Vergi politikası, ulusal egemenliğin bir simgesi ve bir ülkenin genel ekonomi politikasının bir parçasıdır. Vergi politikası, tüketimi etkileme, tasarrufları teşvik etme ve şirketleri organize etmede kullanılabilecek bir ekonomik düzenleme aracıdır. Kamu harcamalarının finansmanına ve gelirin yeniden dağıtımına yardım etmektedir¹¹⁴.

Vergi politikası (vergi yükleme ve toplama), özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından, hükümetin sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmada kullandığı araçlardan sadece bir tanesidir¹¹⁵. İktisadi büyüme ve kalkınmanın finansmanı, gelir dağılımında adaletin sağlanması, ekonomik etkinlik ve ekonomik istikrarın sağlanmasına ilişkin iktisatçıların değerlendirmeleri göz önünde bulundurulduğunda gelir sağlama amacının, vergilemenin temel nitelikte amacı olduğu ifade edebilir. Devlet, hem kamu mal ve hizmetlerini sunma amacını finanse etmek hem de piyasa tarafından gelir dağılımında değişiklikler meydana getirmek için vergileri kullanmaktadır¹¹⁶.

Kamu kesiminin gelir elde etme gereği, geniş ölçüde, kamusal üretimin finansmanı zorunluluğundan doğmaktadır. Bu zorunluluk, kamu gelirlerini doğuran en önemli unsur da olsa tek unsur değildir. Devletin çağdaş toplumlarda yüklendiği çok

¹¹² Erkan Uzun, **Vergi Politikalarının Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri**, Marmara Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s.109-110.

¹¹³ Lisa Kayaga, "Tax Policy Challenges Facing Developing Countries: A Case Study of Uganda", Law Graduate Theses, 2007, s.6, <http://qspace.library.queensu.ca/handle/1974/850>, (Erişim: 25.5.12.)

¹¹⁴ Ahmet Ulusoy ve Birol Karakurt, "Vergi Politikasının Mali Amacının Karşılanamamasında Vergi Cennetleri ve Offshore Finansal Merkezlerin Rolü", **TİSK Akademi**, 2009, s.83.

¹¹⁵ Kayaga, **a.g.t.**, s.6.

¹¹⁶ Paola Profeta, "Public Finance and Political Economics in Tax Design and Reforms", 2003, s.4, <http://www-1.unipv.it/websiep/wp/252.pdf>, (Erişim:25.5.12).

çeşitli görevler, kamu gelirlerine başvurulmasını gerektirmektedir¹¹⁷. Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de kamu gelirlerinin büyük bir kısmını vergiler oluşturmaktadır. Bunun sonucunda etkin vergilemenin gerekliliği, ekonomi politikalarına yön verilmesi açısından da önem kazanmıştır¹¹⁸.

Vergi sistemleri, ülkelerin ekonomik ve sosyal politikalarındaki tercihlere göre değişkenlik gösterebilmekle birlikte, küreselleşme süreci, vergi politikalarını önemli ölçüde etkilemekte ve değiştirmektedir. Dışa açılma süreci ile beraber, başta sermaye olmak üzere, mal ve hizmetler hatta emek daha mobil hale gelmekte, bu ise dünyada vergi rekabetini arttırmaktadır. Bunun sonucu olarak üretim faktörleri, daha uygun vergi ortamlarına kaymakta ve vergi sadece ulusal boyutta kalmamaktadır. Ülkeler uluslararası vergi tabanından daha çok pay alma mücadelesi içinde, vergi ortamlarını daha yaşanabilir konuma getirmektedirler¹¹⁹.

Birçok ülkenin vergi sistemi, dış ticarete korumacı politikaların uygulandığı ve uluslararası sermaye hareketlerinin büyük boyutlara ulaşmadığı dönemlerde oluşturulmuştur. Ulus devlet yetkilileri mülkîlik ilkesi gereğince kendi ülkelerinde meydana gelen vergilemeye konu tüm faaliyet ve gelirleri vergilendirebilmekte ve vergi politikalarının diğer ülkeleri nasıl etkileyeceğini dikkate almadan uygulayabilmekteydi¹²⁰.

B- Vergi Politikasının Etkileri

Vergi politikası, devlet içinde yer alan vergileme ekonomisinde nasıl bir değişiklik meydana geleceği konusu üzerinde durmaktadır. Vergi politikalarının etkilerini iki temel başlıkta inceleyeceğiz. Bunlardan ilki, vergi politikasının işletme kararları üzerindeki etkisi; ikincisi ise, vergi politikasının yatırım kararları üzerindeki etkisidir.

¹¹⁷ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Üçüncü Basım, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s.4.

¹¹⁸ Haydar Lütfü Ejder, “Türkiye’de Vergi Politikaları”, **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:4, 2000, s.127.

¹¹⁹ Mustafa Uysal, “Dünyadaki Eğilimler Işığında Vergi Politikalarımız”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:286, 2005, s.52.

¹²⁰ İstiklal Yaşar Vural, “Globalleşmenin Vergileme ve Vergi Sistemleri Üzerine Etkileri”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:III, Sayı:2, 2001, s.250.

1- Vergi Politikasının İşletme Kararları Üzerindeki Etkileri

Para politikası araçları ve maliye politikası araçları ekonomik faaliyeti şekillendirme açısından kamunun elindeki temel araçlardır. Modern toplumlarda bu araçların yanında kamunun bizzat iktisadi faaliyete giriştiği de görülmektedir. Ancak bunlar iktisadi analizlerde sektörlerin yerini ve işleyişini, bir bakıma zorlaştıran hususlardır. İşletmelerin kararları denince çok geniş bir alan kavranmaktadır. Bir başka deyişle işletme kararları deyimi, işletme dediğimiz ve piyasaya bir mal veya hizmet arzı amacıyla bir araya gelmiş üretim faktörleri bileşkesinin tüm kararlarını kavramak gerekir¹²¹.

İşletmelerin işleyişi sırasında hemen hemen her kararda vergi etkisi dikkate alınmak zorundadır. Vergi, bazı harcamaları gider, bazılarını aktifleştirilmiş bir harcama olarak kabul eder. Bazı hallerde daha farklı uygulamaları da zorunlu kılabilir. İşletmenin kapanması veya şekil değiştirmesi halinde karın vergilendirilmesi söz konusudur. Her defasında vergi etkisi dikkate alınmalıdır¹²².

Vergi rekabeti de, tıpkı emek ve sermaye faktörünü ülkeye çekmek için ülkeler arasında, serbest emek piyasasında emeği istihdam edebilmek için işverenler arasındaki, bir rekabete veya bir serbest sermaye piyasasında finansman kaynakları için işletmeler arasında rekabet yaratılmasında benzer şekilde oluşur¹²³.

2- Vergi Politikasının Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri

Vergilerin yatırımlar üzerindeki etkilerini inceleyen birçok çalışma, vergilerin sermaye maliyetine etkileri üzerinde yoğunlaşmıştır. Yatırım geliri üzerinden ödenmesi gereken vergi oranı ne kadar yüksek olursa, yatırımın vergi öncesi getiri oranının da o kadar yüksek olması gerekir. Zira yatırımcılar, yatırım yapacakları alanları vergi sonrası getiri oranlarına göre seçerler. Vergiler yükseldikçe, yatırımların vergi sonrası getiri oranı azaldığı için, yatırımları caydırıcı etkisi oluşur. Azalan yatırımlar da büyüme oranını düşürür. Yatırım geliri üzerindeki vergi oranı ne kadar yüksek olursa, o

¹²¹ Atilla Gönenli, **Vergi ile İşletme Kararları Arasındaki İlişkiler**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.9-10.

¹²² Uzun, **a.g.t.**, s.111-112.

¹²³ Teather, **a.g.m.**, s.59.

ölçüde ülkeye yatırım için gelen yabancı sermaye miktarında azalma meydana gelecek ve dolayısıyla sermayenin maliyeti de yükselecektir. Vergi nedeniyle sermaye maliyetindeki artış, yatırımcıların yatırım kararlarında daha yüksek getiri oranı aramalarına neden olacaktır¹²⁴.

Bir ülkede kalkınmanın gerçekleşmesinin temel unsurlarından biri sayılan yatırımların vergisel teşviklerle desteklenerek artırılması, ekonomik kalkınmanın sağlanması açısından önemlidir. Bu bağlamda, yapısal nitelikli gelişmelerin yaratılmasında yatırımlara yönelik vergi kolaylıklarının sağlanması özellikle gelişmekte olan ülkelerde gereklidir¹²⁵.

Vergi anlayışındaki değişiklik, vergi avantajları sağlamak veya vergi açısından cezalandırmak suretiyle yatırım kararları alacak özel girişimci ve yöneticilerin davranışlarını, tercihlerini etkileyecek bazı tedbirlerin vergi kanunlarında yer almasına yol açmıştır. Söz konusu vergi tedbirlerinin amaçları¹²⁶;

- Yatırım hacmini arttırmak,
- Yatırımları yönlendirerek, yatırımların sektörel dağılımını değiştirmek,
- Verimli olmayan faaliyet kollarına yapılacak ve/veya spekülatif nitelikteki yatırımları güçleştirmek,
- Verimin arttırılmasını sağlamak, şeklinde özetlenebilir.

Vergi politikalarının küreselleşme sonrası etkilerinden birisi ve en önemlisi de vergi sistemlerindeki değişiklik ve bu değişikliğin derecesi hakkındadır. Bu nedenle, sonraki bölümde vergi politikalarında dönüşüm ve ulusal vergi sistemlerinin dönüşüme uyumu incelenecektir.

¹²⁴ Hasan Atılgan, Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi, **Maliye Bakanlığı Apk Kurulu Başkanlığı Yayınları**, Ankara, 2004, s.127.

¹²⁵ Esra Siverekli Demircan, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:21, 2003, s.105.

¹²⁶ Uzun, a.g.t., s.111-112.

II- VERGİ POLİTİKALARINDA DÖNÜŞÜM VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNİN DÖNÜŞÜME UYUMU

Küreselleşme sürecinde, genel olarak, toplam vergi yükünün düşürülmesi, düz oranlı vergilere geçilmesi, gelir vergisi matrahının gelirden tüketime kaydırılması ve vergi düzenlemelerinin salt çoğunluk yerine nitelikli çoğunlukla yapılabilmesi ilkesi benimsenmektedir. Küreselleşmenin, vergi üzerinde daha öznel olarak iki etkisinden söz etmek mümkündür. İlki, vergi gelirleri üzerinde yaptığı değişim; diğeri ise, dijital ödeme araçlarının yaygınlaşmasıyla birlikte vergi idaresinin bunlar üzerindeki kontrolünün güçleşmesidir¹²⁷.

Bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü arttırmak veya yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için, vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak, bir ülkenin ulusal ekonomisini geliştirmek temel amaç olmaktadır¹²⁸. Küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde buldukları diğer ülkelerin vergi politikalarındaki değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmak durumunda kalmışlardır. Bir ülkedeki vergi yükü artışı yatırımların o ülkeden kaçmasına ve vergi matrahında bir kayba uğramasına neden olabilir¹²⁹.

Küreselleşme ile yaşanan vergi rekabeti, ülkelerin vergi politikalarını belirlemedeki bağımsızlıklarını azaltmıştır. Küreselleşme ve artan sermaye hareketliliği, ülkeler için sermaye ve mali piyasaları geliştirmek, vergi sistemlerini dönüştürmek, modernleştirmek ve sermaye akışındaki vergi engellerini düşürmek için bir teşvik unsuru olarak kabul edilmektedir¹³⁰.

Uygulamaya giren vergi politikaları içinde dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir dönüşüm gözlemlenmekte ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü sermaye gelirlerinin lehine olacak şekilde yeniden bir dağılım sergilemektedir. Küreselleşme ile birlikte uluslararası sermayenin yüksek vergi yükü

¹²⁷ Harun Cansız, “Küreselleşmenin Türk Devlet Bütçesi Üzerine Etkileri”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl:22, Sayı: 80, 2008, s.83.

¹²⁸ Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:9, 2005, s.94.

¹²⁹ Giray, **a.g.m.**, s.102-103.

¹³⁰ OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, Paris, 1998, s.13, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>, (Erişim:4.4.12).

alanlarından düşük vergi yükü alanlarına doğru hareketliliği, özellikle finansal sermaye üzerindeki vergileri azaltma yönündeki rekabeti teşvik etmekte ve vergilerin dünya çapında uyumlaştırılması çalışmalarını gerekli kılmaktadır. Söz konusu uyumlaştırma çabaları özellikle gelişmekte olan ülkelerde, yabancı sermaye girişini kolaylaştırmaya dönük ve ekonomi politikası tercihlerine koşut olarak vergi oranlarının düşük tutulması sonucunu doğurmaktadır¹³¹.

Küresel bağlamdaki gelişmeler vergiyi uluslararası ticaret ve yatırım kararlarında önemli bir faktör haline getirmiştir. Bunun sonucunda yatırım, finansman ve diğer iş kararlarında ülkelerin vergileme koşulları önemli bir belirleyici unsur olmuştur. Dolayısıyla ticari ve yatırım kararlarıyla vergi koşulları birbirleriyle daha bağlantılı bir hale gelmiştir¹³².

Dünya Ekonomisinin artan entegrasyonu her yönüyle yeni ekonomik ilişkiler ortaya çıkarmaktadır. Küreselleşme bir yandan sermaye ağırlıklı faktör mobilitelerini, diğer yandan çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisine hakimiyetini ve aralarındaki rekabeti de arttırmıştır. Çokuluslu şirketlerin küresel bir piyasada birbirleriyle rekabeti, gittikçe daha çok küresel stratejiler geliştirmelerini gerektirmekte ve herhangi bir ülkeye bağımlılıklarını gittikçe daha da arttırmaktadır.¹³³

Küresel ekonomideki ilerlemeler, diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri ile dünyanın geri kalanındaki ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilerken, diğer ülkelerin ekonomileri ile onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası yürütülmesini daha da zorlaştırmaktadır. Günümüzde artık vergi politikalarının değişiklikleri de ülke sınırlarını aşarak, uluslararası bir hal almaktadır. Bu politikalar kapsamında Türk vergi sisteminde önemli yapısal değişiklikler meydana gelmektedir. Dünyada yaşanan yeni eğilime uyum sağlama amacını taşıyan vergi politikası değişiklikleri kapsamında yapılan çeşitli vergi oran indirimleri, yatırımcıya sağlanan yüksek vergi teşvikleri, yeni vergilerin kabul edilmesi sonucu dolaylı ve dolaysız

¹³¹ Önder, **a.g.m.**, s.255-256.

¹³² Niyazi Cangir, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, 2000, s.105.

¹³³ İsmail Işık, “Serbest Bölgeler ve Vergilenme Esasları”, s.1, <http://www.egegorus.com/ismail-istik/serbest-bolgeler-ve-vergilenme-esaslari> (Erişim: 02.02.12)

vergilerin vergi gelirleri içindeki ağırlıklı payının farklılaştırılması gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır¹³⁴.

Emek faktörünün sermayeye göre mobilitesinin daha düşük olması ve bu nedenle vergileme için daha kolay bir şekilde hedef alınmasına neden olmaktadır. Bu doğrultuda, sosyal güvenlik kesintilerinin arttığı, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yükseldiği ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının azaldığı görülmektedir. Toplam vergi hasılatı içinde gelir üzerinden alınan vergiler oransal olarak azalırken, dolaylı vergilerin payı giderek artmıştır. Bu gelişmenin kaynak ve gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yarattığı görülmektedir¹³⁵.

Vergi politikalarında yaşanan bu dönüşüm, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanan maliye politikalarının etkinliğini etkileyecek boyuttadır. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkeler için büyük bir önem arz etmektedir. Bu ülkelerde vergi idaresinin yetersizliğinin yanında, küreselleşme sürecinin ortaya çıkardığı yeni vergisel gelişmeler, vergi yapısını ve gelir kaynaklarını etkilemiştir. Buna göre küreselleşmeyle birlikte dış ticaretin giderek serbestleştirilmesi ve küresel iktisadi bütünleşmelerin hızla artmasıyla birlikte yabancı yatırımcılar etkilenmektedir¹³⁶.

Küreselleşme ile birlikte ekonomik sınırların giderek ortadan kalkması, ulusal vergi politikalarının da uluslararası etkiye sahip olmasını sağlamaktadır. Vergi politikaları sadece onu oluşturan ve uygulayan ülkeyi ve ülkede yaşayanları değil; diğer ülkelerde yaşayan birey ve işletmeleri de etkilemektedir. Çok uluslu şirketlerin ekonomik faaliyetlerine ve sermaye gibi yüksek hareketliliğe sahip üretim faktörlerinin izlediği uluslararası yollara bakıldığında bu etkileşim daha iyi anlaşılmaktadır.

¹³⁴ Gonca Güngör ve Aykut Aydın, “Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:3, No:2, 2011, s.76-77.
http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_EBD/arsiv/2011_2/gonca_gungor.pdf, (Erişim:10.02.12).

¹³⁵ Gülçin Karasu, **Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye**, Marmara Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, S.74.

¹³⁶ Şahin Akkaya, “Küreselleşme ve Vergi Politikası”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 42. Seri, İstanbul, 2002, s.15-19.

Özellikle sermaye, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere doğru kayma konusunda yüksek bir hıza sahiptir¹³⁷.

Küreselleşme ile birlikte uluslararası sermayenin yüksek vergi yükü alanlarından düşük vergi yükü alanlarına doğru hareketliliği, özellikle finansal sermaye üzerindeki vergileri azaltma yönündeki rekabeti teşvik etmekte ve vergilerin dünya çapında uyumlaştırılması çalışmalarını gerekli kılmaktadır. Söz konusu uyumlaştırma çabaları özellikle gelişmekte olan ülkelerde, yabancı sermaye girişini kolaylaştırmaya dönük ekonomi politikası tercihlerine uygun olarak vergi oranlarının düşük tutulması sonucunu doğurmaktadır¹³⁸.

Küreselleşme sürecinde vergilerin etkinlik ve adaleti bu bölümde incelenecektir. Vergi yapısındaki dönüşümlere ilişkin karşılaştırma yapılarak, küreselleşme OECD ülkeleri açısından değerlendirilecektir.

A- Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adaletin Uluslararası Görünümü

İlk olarak vergilemede etkinlik ve eşitliğe ilişkin değerlendirme yapılarak, ardından vergi yapısındaki dönüşümlere ilişkin uluslararası karşılaştırma yapılarak küreselleşmenin ülkeler üzerindeki etkileri değerlendirilecektir.

1- Vergilemede Etkinlik ve Eşitlik

Vergi sisteminin iktisadi analizi temel olarak etkinlik ve adalet olmak üzere iki ana kavram çerçevesinde yapılabilir. Küreselleşme açısından bakıldığında etkinlik, uluslararası düzeyde ekonominin rekabet gücü, yurt içinde ise kaynak dağılımı etkinliğini ifade eder. Adalet ise yatay ve dikey olmak üzere iki şekilde düşünülebilir. Vergi tabanı sermaye ve işgücü gelirlerinden oluşmakta, sermaye ise uluslararası düzeyde hareketli olan ve olmayan unsurların bir bileşimi olarak ele alınmaktadır. Hareketli olan sermaye büyük ölçüde parasal sermayeden oluşurken, doğrudan

¹³⁷ Metin Meriç ve Hakan Ay, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları”, **19. Maliye Sempozyumu**, , Antalya, 2004, s.297.

¹³⁸ Önder (2003), **a.g.m.**, s.255-256.

yatırımların hareketliliği daha sınırlıdır. İşgücü ise yüksek düzeyde kalifiye olan dar bir kesim ve göç dışında hareketli değildir¹³⁹.

Vergilemenin dört temel hedefi rekabet gücü yüksek bir ekonomi, kaynak dağılımında etkinlik, yatay eşitlik (vergilemede genellik), artan oranlılık (dikey eşitlik) olarak belirlenmektedir. Uluslararası rekabet baskısı gelir vergisi açısından ciddi sorunlar yarattığından, ülkeler rekabetçi olabilmek için sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranlarını uluslararası düzeylere indirmek zorunda kalmaktadır. Bu indirimler sermaye gelirleri üzerindeki vergilerde oran farklılaşmasına yol açıyorsa, veri koşullarda, yurt içi kaynak dağılımı daha da etkinsiz olacaktır. Sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranlarının düşük bir orana indirilmesi ve ücret gelirleri üzerindeki yüksek ve artan oranlı vergilerin korunması halinde bu etkinsizlik ortadan kalkacak, ancak vergilemede genellik (yatay eşitlik) uygulanmayacaktır. Yatay eşitlik ücret ve sermaye gelirlerinin beraberce ve aynı oranda vergilendirilmesini gerektirir. Son olarak, ücret gelirleri üzerindeki en yüksek oran dahil, gelir üzerindeki vergi oranlarının tamamının uluslararası standartlara indirilmesi halinde, artan oranlılıktan vazgeçilecek ancak vergi gelirlerinde azalma eğilimi güçlenecektir¹⁴⁰.

Küreselleşme ile birlikte vergi yapıları değişime uğramaktadır. Bu değişimin uluslararası rekabet açısından karşılaştırmalı bir biçimde incelenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle vergi yapılarının uluslararası karşılaştırması yapılacaktır.

2- Vergi Yapıları: Uluslararası Bir Karşılaştırma

Küreselleşme sürecinde uluslararası şirketler yanında ulus devletler, sivil ve uluslararası organizasyonlar önemli işlevler üstlenmektedirler. Vergi politikasına yönelik tartışmalar bu uyuma ilişkindir ve küresel sistemin işleyebilmesinin temel gereklerinden birisi verginin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasıdır. OECD'nin "zararlı vergi rekabeti" ile ilgili önerileri bu çerçevede değerlendirilebilir. Küreselleşme ülkelerin ekonomik, siyasal ve sosyal entegrasyonu olarak ele alındığında, ulusal devletlerin bu süreçte önemli işlevler yüklenmesini gerektirir. Bu

¹³⁹ Abuzer Pınar, "Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adaleti", (Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli), **Küresel Dönemde Vergileme**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, s.42.

¹⁴⁰ Pınar, **a.g.m.**, s.42-43.

işlevler ise büyük ölçüde kamu maliyesine ilişkin düzenlemeler olarak kendini göstermektedir¹⁴¹.

Vergi yapıları açısından bakıldığında, Gelişmekte Olan Ülkeler’de (GOÜ) rekabet kaygısıyla vergi yapılarında bir yakınsama ve vergi oranlarında aşağı doğru bir eşitleme eğilimi ortaya çıkarken, gelişmiş ülkelerde hem vergi gelirlerinin düzeyi hem de kompozisyon açısından belirgin bir farklılaşma ortaya çıkmaktadır.

Küreselleşme, bir yandan ülkelerin diğer ülkelerden bağımsız bir vergi politikası belirlemelerini imkansız hale getirirken, diğer yandan tüm ülkeleri aynı anda etkileyen ortak vergileme sorunları ortaya çıkarmaktadır. Aslında küreselleşmenin vergi alanında yarattığı değişimler ekonomik ilişkilerden kaynaklanmaktadır¹⁴². Ekonomilerin, özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısından sonra kapalı ekonomik sistemlerden açık ekonomik sistemlere yönelmeleri, küreselleşmeyle birlikte ekonomik serbestleşmenin hız kazanması ve yine küreselleşmenin sebep olduğu kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelen rekabet için ekonomiler arası entegrasyonların kurulup artmaya başlaması, uluslararası vergilendirmeyi gündeme getirmiştir. Küreselleşme ve teknolojideki hızlı gelişmelere bağlı olarak uluslararası sermaye hareketleri, mal ve hizmet hareketleri, yatırımlar ve emeğin hareketliliği artmıştır. Tüm bu dinamiklerin etkileşimi sonucunda vergilendirme ülkelerin iç hukuklarına göre karar verdikleri ve uyguladıkları bir alan olmaktan çıkmış ve ülkeler ekonomilerinin rekabet edebilir düzeye gelmesini sağlayabilmek için uluslararası yapıya uygun düzenlemeleri takip etmek zorunda kalmışlardır¹⁴³. Bu nedenle, bu bölümde küreselleşme sürecinin ülkeler arasında yarattığı vergi rekabeti açıklanacaktır.

3- Küreselleşme Sürecinin Ülkeler Arasında Yarattığı Vergi Rekabeti

Artan küreselleşme sonucu vergileme alanında en belirginleşen kavramların başında vergi rekabeti gelmektedir. Gerek küreselleşmenin getirdiği serbestleşme

¹⁴¹ James.R. Hines ve Lawrence H. Summers, “How Globalization Affects Tax Design”, **NBER Working Paper Series**, Working Paper 14664, 2009, s.1-4, <http://www.wcfia.harvard.edu/sites/default/files/Hines.pdf>, (Erişim:03.03.12)

¹⁴² Nihal Kargı ve Ekrem Karayılmazlar, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:3, 2009, s.23.

¹⁴³ Ersan Öz ve Sevinç Yaraşır, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi**, İstanbul, 2009, s.33-35.

gerekse iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler ve hızlı teknolojik gelişimlerin sonucu artan faktör hareketliliği ülkeler arasında gelişen vergi rekabetini arttırmıştır¹⁴⁴.

Küreselleşme süreci bağlamında, vergi rekabeti ile ilgili olarak üç hipotez ileri sürülmektedir. Bunlar; Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, sermaye vergileri o kadar düşük olacaktır. Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, emek üzerinden alınan vergiler, sermaye vergileri ile karşılaştırıldığında o kadar yüksek olacaktır. Belirli bir entegrasyonun varlığında, daha küçük ülkeler daha büyük ülkelere göre daha düşük sermaye vergisi oranlarına sahip olacaklardır¹⁴⁵. Ülkeler, uygulamakta oldukları vergilerin oranlarını ve kompozisyonlarını küreselleşmenin etkileriyle değiştirmektedirler. Ülkelerin vergisel anlamda rekabet içinde olduğu günümüz koşullarında, vergi rekabeti araçlarındaki politika dönüşümünü açıklamak gerekmektedir.

B- Vergi Yapısındaki Dönüşüm

1980 sonrası dönemde meydana gelen küreselleşme adı verilen dönüşüme uyum sağlayan gelişmekte olan ülkelerin yaşadığı değişim, kuşkusuz vergi gelirleri üzerinde etkisini göstermektedir. Küreselleşme sonucu yabancı sermayeyi ülkeye çekmek ve uluslararası alanda rekabet gücünü arttırmak, vergi gelirlerinin değişiminde temel esas olmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki payı ise 1990'lı yıllardan sonra ve özellikle 2000'li yıllarda dolaylı vergilerin payının arttığı biçiminde görülmektedir¹⁴⁶.

Gelişmiş ülkelerdeki vergi/GSYİH oranı gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksektir. Vergi yapıları ülkeler arasında bazı gelişmekte olan ülkeler, ciddi tutarda bir geliri vergilemenin dışındaki kamu gelirlerinden sağlarlar ve bu tür gelirlerin toplam gelirler içerisindeki payı gelişmiş ülkelere göre daha düşüktür¹⁴⁷. Küreselleşme sonrası vergi rekabeti ile birlikte gelişen değişimlerden biri ve önemli olanı da vergi oranlarındaki değişimdir.

¹⁴⁴ Giray, **a.g.m.**, s.94.

¹⁴⁵ Giray, **.a.g.m.**, s.103.

¹⁴⁶ Gonca Güngöre ve Aykut Aydın, "Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi", **Ekonomi Bilimler Dergisi**, Cilt:3, No:2, 2011, s.74-76.

¹⁴⁷ Canbay, **a.g.e.**, s.96.

1- Vergi Oranlarında Yaşanan Değişim

Küreselleşme ile birlikte sermaye ve emeğin mobilitesinin artması, ekonomik faaliyetler üzerinde bir yük oluşturan vergilerden daha az etkilenmek için, bu faktörleri daha az vergi ödeyebileceği alanlara doğru hareket ettirirken, ülkeler de bu mobil faktörleri kendisine çekebilmek için yeni vergi düzenlemelerine gitmektedir. Bu düzenlemelerin en önemlisi ve dikkat çekenini ise verginin oransal yapısındaki düzenlemelerdir. Ülkeler, diğer rakiplerinin vergi oranlarında yaptıkları düzenlemeler (genellikle oranların düşürülmesi) karşısında kendi vergi tabanını koruyabilmek için mecburen uluslararası alandaki bu oransal düzenlemelere uyum sağlamak zorunda kalmaktadırlar¹⁴⁸.

Vergi politikaları, ülkelerin kendi iktisadi, mali ve sosyal koşullarının yanı sıra siyasal tercihlere göre de belirlenmekte ve vergi sistemi de bu politikaların oluştuğu ortamda şekillenmektedir. Diğer yandan, küreselleşmenin etkisi arttıkça ulusal arz ve talebe dayalı çözümler yerini küresel arz ve talebi dikkate alan çözümlere bırakmaktadır¹⁴⁹. Küreselleşme ile birlikte vergi politikaları ulusal sınırların ötesini etkilemekte ve aynı zamanda bundan da etkilenmektedir. Bir başka deyişle, vergi politikaları ulusal sınırlar içinde faaliyet gösteren iktisadi birimleri, bireyleri ve firmaları hareket kabiliyetine bağlı olarak diğer ülkelerde faaliyet göstermeye itebilir veya diğer ülkelerdeki ekonomik birimleri kendi ulusal sınırları içine çekebilir. Küreselleşmenin artması ile üretim faktörlerinin akışkanlığı da artarak, bir ülkeden diğer bir ülkeye geçiş büyük oranla gerçekleşmektedir¹⁵⁰.

Küreselleşme, ekonominin tümüne etkide bulunduğu kadar, kamu gelirleri ve özellikle vergi üzerine etkide bulunmaktadır. Küreselleşen dünyada vergiler de uluslararası bir boyut kazanarak, devletlerin iki ya da çok taraflı anlaşmalarla kendilerini sınırlamalarını gerektirmiştir. Bu nedenle, vergi politikaları belirlenirken uluslararası yükümlülükler göz önüne alınmaktadır¹⁵¹. Vergi rekabeti, hedef aldığı

¹⁴⁸ Canbay, **a.g.e.**, s.100-101.

¹⁴⁹ Metin Meriç ve Hakan Ay, “Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları”, **19. Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, Antalya, 2004, s.303.

¹⁵⁰ Özer, **a.g.e.**, s.57.

¹⁵¹ Osman Sarıaslan, “Küreselleşmenin Temel Türk Kanunlarına Etkileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:1, 2010, s.339.

değişkenlerin hareket kabiliyeti bakımından küresel entegrasyon süreci ile doğrudan ilişki içindedir. Buna göre, ülkelerin küreselleşme sürecine uyumu, vergi rekabeti ortamındaki konumlarının belirleyicisi olarak düşünülebilir¹⁵².

Küreselleşme, geniş bir vergi matrahı ve düşük vergi oranları üzerine odaklanan vergi reformlarının arkasındaki itici güçlerden birini oluşturmaktadır. Bu reformların çoğu, yeni küresel çevreye vergi sistemini adapte etme gereksiniminin bir sonucudur¹⁵³. Küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde buldukları diğer ülkelerin vergi politikalarındaki değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmak durumundadırlar¹⁵⁴.

1990'lı yıllardan itibaren dünya ekonomileri, uluslararası sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla büyük bir rekabet içine girmişlerdir. Özellikle gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler bu alanda kullanılan önemli politik araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumlar vergisinin, işletmeler açısından karlılığı etkileyen en önemli maliyet unsurlarından biri olması, dünya ülkelerini bu alanda yeni düzenlemeler yapmaya yöneltmiştir. Tablo 3'ten de görüleceği gibi, 1990'lı yıllardan itibaren OECD ülkelerinin birçoğu, kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gitmişlerdir. 1990-2010 döneminde, OECD ülkelerinde uygulanan ortalama kurumlar vergisi oranında hızlı bir azalış gerçekleşmiştir.

¹⁵² Saraç, **a.g.e.**, s.316.

¹⁵³ OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", Paris, 1998, s.13-14, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>, (Erişim:4.4.12).

¹⁵⁴ Giray, **a.g.m.**, 103.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları (1990-2010)

	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	39	36	34	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Avusturya	30	34	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25	25
Belçika	41	40.2	40.2	40.2	40.2	34	34	34	34	34	34	34	34
Kanada	41.5	42.9	43.6	40.5	38.0	35.9	34.4	34.5	34.1	34.1	31.7	31.3	29.5
Şili	-	-	15	15	15	16	16.5	17	17	17	17	17	17
Çek Cumh.	-	41	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20	19
Danimarka	40	34	32	30	30	30	30	28	28	25	25	25	25
Finlandiya	44.5	25	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26	26
Fransa	42	36.7	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4
Almanya	54.5	55.1	52	38.9	38.9	40.2	38.9	38.9	38.9	38.9	30.2	30.1	30.1
Yunanistan	46	35	40	37.5	35	35	35	32	29	25	25	25	24
Macaristan	40	18	18	18	18	18	16	16	17.3	20	20	20	19
İzlanda	-	-	30	30	36	18	18	18	18	18	15	15	15
İrlanda	43	38	24	20	16	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
İtalya	46.4	53.2	37	36	36	34	33	33	33	33	27.5	27.5	27.5
Japonya	50	50	40.9	40.9	40.9	40.9	39.5	39.5	39.5	39.5	39.5	39.5	39.5
Kore	-	-	30.8	30.8	29.7	29.7	29.7	27.5	27.5	27.5	27.5	24.2	24.2
Lüksembur	-	-	37.5	37.5	30.3	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6
Meksika	36	34	35	35	35	34	33	30	29	28	28	28	30
Hollanda	35	35	35	35	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5
Y.Zelanda	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	30	30	30
Norveç	50.8	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
Polonya	-	40	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19	19
Portekiz	40.2	39.6	35.2	35.2	33	33	37.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	26.5
Slovak Cumh.	-	40	29	29	25	25	19	19	19	19	19	19	19
İspanya	35	35	35	35	35	35	35	35	35	32.5	30	30	30
İsveç	53	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	26.3	26.3
İsviçre	30.6	28.5	24.9	24.7	24.4	24.1	24.1	21.3	21.3	21.3	21.2	21.1	21.1
Türkiye	46	25	33	33	33	30	33	30	20	20	20	20	20
İngiltere	34	33	30	30	30	30	30	30	30	30	28	28	28
ABD	38.7	39.6	39.3	39.3	39.3	39.3	39.3	39.3	39.3	39.3	39.3	39.1	39.2

Kaynak: OECD, www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls , (Erişim:21.5.12)

1990 yılından itibaren kurumlar vergisi ortalama oranı yıllar itibariyle bir ivme ile azalarak seyretmiştir. Ülkeler bazında bakıldığında ise, her bir ülkede kurumlar

vergisi indiriminin farklı bir gelişim sergilediği görülmektedir. İsveç 1990 yılında en yüksek kurumlar vergisi oranına sahipken, 2010 itibari ile % 26,3'e düşmüştür. En düşük kurumlar vergisi oranına sahip olan ülke ise Avusturya olup, 2010 yılında % 25'e düşmüştür. Türkiye'de kurumlar vergisi oranları ise 1990 yılında % 46 iken, 2010 yılında % 20'ye oranına çekilmiştir.

2010 yılı itibari ile OECD üyesi ülkeleri arasında en düşük kurumlar vergisi oranını uygulayan ülkenin İzlanda (% 15) olduğu görülmektedir. En yüksek oranlar ise Amerika (% 39,2), Japonya (% 39,5) ve Fransa (% 34,4) tarafından uygulanmaktadır.

Dünya ülkeleri arasındaki vergi rekabeti çerçevesinde, kurumlar vergisi oranlarında yaşanan bu düşüş trendinin en uç boyutu vergi cenneti olarak da nitelendirilen bazı ülkeler tarafından gerçekleştirilmiştir. Uluslararası yatırımları kendi ülkelerine çekebilme mücadelesi veren birçok ülke kurumlar vergisi oranlarını tamamen sıfıra indirmişlerdir. Bahamalar, Bahreyn, Bermuda, Cayman Adaları, Man Adası ve Jersey vergi oranlarını sıfırlamak suretiyle uluslararası yatırımcılara vergisel açıdan en cazip imkanı sunma yoluna gitmişlerdir¹⁵⁵.

Küresel vergi rekabeti kapsamında yalnızca sermayenin değil nitelikli işgücünün de hedef alınması, kişisel gelir vergisi oranlarında da kurumlar vergisinden benzer aşağı yönlü bir hareketin oluşumuna yol açmıştır. Kişisel gelir vergisi oranlarında yapılan indirimler nitelikli işgücünün vergi sonrasında harcanabilir gelir seviyesini arttırıcı etkiler yaratmaktadır. Diğer yandan şirket kazançlarının vergilendirilmesinde kurumlar vergisinin yanı sıra kar dağıtımları üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılması da, kişisel gelir vergisini vergi rekabeti kapsamına sokan nedenler arasındadır¹⁵⁶.

Tablo 4'ten de görüleceği gibi, 1990'lı yıllardan itibaren OECD ülkelerinin birçoğu ve Türkiye de, kişisel gelir vergisi oranlarında indirimlere gitmişlerdir.

¹⁵⁵ Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, "Vergi Rekabetinin Türkiye Üzerindeki Yansımaları", Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, **Küresel Dönemde Vergileme**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, s.178.

¹⁵⁶ Saraç, **a.g.e.**, s.163.

Tablo 4 : Kişisel Gelir Vergisi Oranları (1990-2010)

	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	47	47	47	47	47	47	47	47	47	45	45	45	45
Avusturya	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Belçika	55	56	55	55	52	50	50	50	50	50	50	50	50
Kanada	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29
Şili	-	-	10	45	43	40	40	40	40	40	40	40	40
Çek Cumh.	-	43	32	32	32	32	32	32	32	32	15	15	15
Danimarka	40	34.5	28	27.25	26.5	59	59	59	59	59	62.3	62.3	55.4
Finlandiya	43	39	37.5	37	36	53.5	52.5	52.2	51.4	51	50.7	49.8	49.6
Fransa	28.8	56.8	53.25	52.75	49.58	48.1	48.1	48.1	40	40	40	40	41
Almanya	53	53	51	48.5	48.5	48.5	45	42	42	45	45	45	45
Yunanistan	43	45	45	42.5	40	40	40	40	40	40	40	40	45
Macaristan	50	44	40	40	40	40	38	38	36	36	36	36	32
İzlanda	-	-	33.41	33.08	32.75	25.8	25.8	24.8	36.7	35.7	35.7	37.2	46.3
İrlanda	53	48	44	42	42	42	42	42	42	41	41	46	47
İtalya	50	51	45	45	45	45	45	43	43	43	43	43	43
Japonya	50	50	37	37	37	50	50	50	50	50	50	50	50
Kore	-	-	40	40	36	36	36	35	35	35	35	35	35
Lüksemburg	56	50	46	42	38	39	39	39	39	39	39	39	39
Meksika	35	34	40	40	35	34	33	30	29	28	28	28	30
Hollanda	60	60	60	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52
Y.Zelanda	33	33	39	39	39	39	39	39	39	39	39	38	33
Norveç	17	8.75	29.85	28.4	33.2	47.5	47.5	47.5	40	40	40	40	47
Polonya	-	45	40	-	40	40	40	50	40	40	40	32	32
Portekiz	40	40	40	40	40	40	40	40	42	42	42	42	45.9
Slovak Cumh.	-	42	42	42	38	38	19	19	19	19	19	19	19
İspanya	34	34	39.6	39.6	39.6	45	45	45	45	43	43	43	43
İsveç	10	25	25	25	25	57	56.7	56.8	56.8	56.8	56.7	56.7	56.6
İsviçre	8.8	6.6	11.5	11.5	11.5	40.4	40.4	40.4	40.4	40.4	40	40	40
Türkiye	-	-	40	40	40	40	40	35	35	35	35	35	35
İngiltere	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	50
ABD	28	39.6	39.6	39.1	38.6	35	35	35	35	35	35	35	35

Kaynak:OECD, <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm>, (Erişim:21.5.12)

OECD ülkelerinde, kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler kadar olmasa da, gelir vergisi oranlarında da yıllar itibariyle küçük ölçekte bazı indirimlere gidildiği görülmektedir. 1990 yılından itibaren en yüksek gelir dilimi Hollanda, Lüksemburg ve

Belçika ülkelerinde iken 2010 yılında % 52, % 39 ve % 50 olarak indirilmiştir. Macaristan, Polonya, Yeni Zelanda, Fransa ve Türkiye, 2003 yılından bu yana gelir vergisi oranlarında indirim yapan ülkeler arasındadır. Türkiye’de gelir vergisi oranlarında yapılan son revize çalışmaları çerçevesinde üst dilim oranı % 40’tan %35’e düşürülmüştür. Bu oran birçok OECD ülkesine göre oldukça avantajlı bir orandır¹⁵⁷.

Gerek vergi oranlarındaki değişim gerekse küreselleşme sürecindeki değişimler, vergi oranlarının yıllar itibari ile OECD ülkeleri ve Türkiye’de düşmesine etki ederek vergi rekabetinin oluşumuna olanak sağlamaktadır.

Tablo 5: KDV Oranlarında Meydana Gelen Değişim (1990-2009 -%)

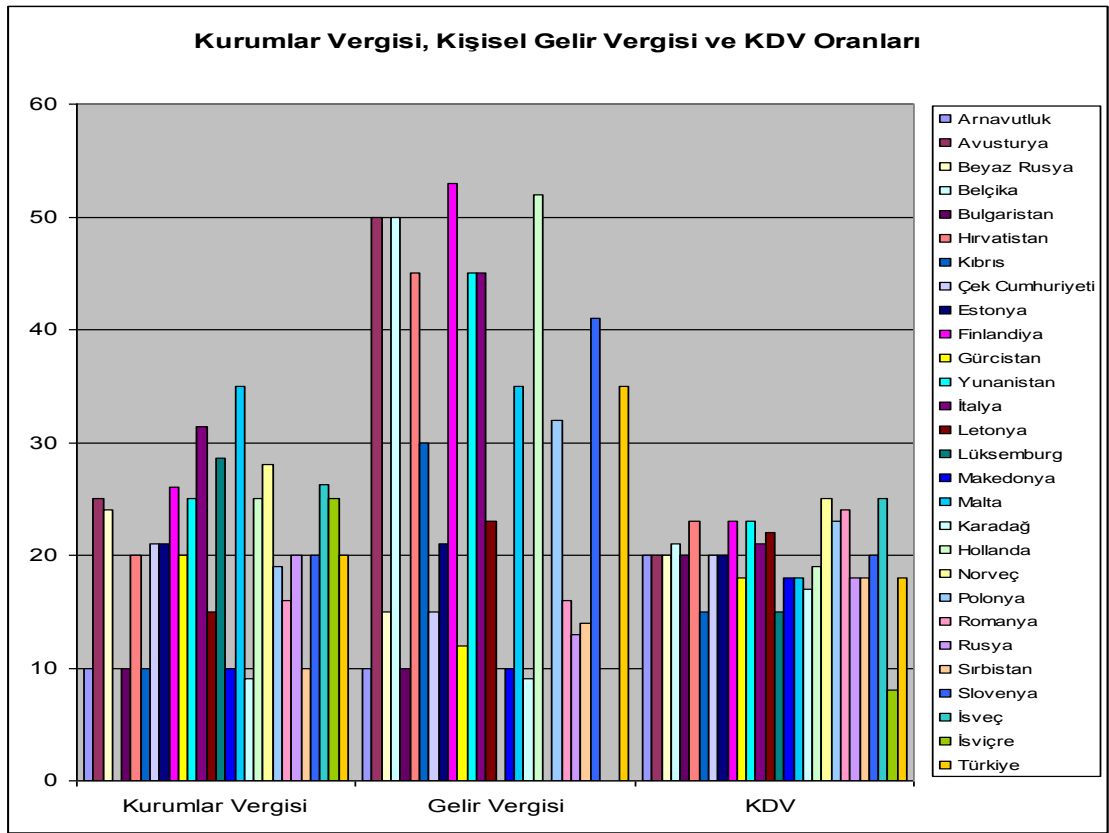
Ülkeler	Geçiş Yılı	1990	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	2000	-	10	10	10	10	10	10	10
Avusturya	1973	20	20	20	20	20	20	20	20
Belçika	1971	19	21	21	21	21	21	21	21
Kanada	1991	-	7	7	7	6	5	5	5
Çek Cum.	1993	-	22	19	19	19	19	19	20
Danimarka	1967	22	25	25	25	25	25	25	25
Finlandiya	1994	-	22	22	22	22	22	22	22
Fransa	1968	18,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Almanya	1968	14	16	16	16	19	19	19	19
Yunanistan	1987	18	18	18	19	19	19	19	19
Macaristan	1988	25	25	25	20	20	20	20	25
İzlanda	1989	22	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	25,5
İrlanda	1972	23	21	21	21	21	21	21,5	21
İtalya	1973	19	20	20	20	20	20	20	20
Japonya	1989	3	5	5	5	5	5	5	5
Kore	1977	10	10	10	10	10	10	10	10
Lüksemburg	1970	12	15	15	15	15	15	15	15
Meksika	1980	15	15	15	15	15	15	15	16
Hollanda	1969	18,5	17,5	19	19	19	19	19	19
Yeni Zelanda	1986	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Norveç	1970	20	23	25	25	25	25	25	25
Polonya	1993	-	22	22	22	22	22	22	22
Portekiz	1986	17	17	19	21	21	21	21	20
Slovakya	1993	-	23	19	19	19	19	19	19
İspanya	1986	12	16	16	16	16	16	16	16
İsveç	1969	23,5	25	25	25	25	25	25	25
İsviçre	1995	-	7,5	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6
Türkiye	1985	10	17	18	18	18	18	18	18
İngiltere	1973	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	17,5
OECD Ortalama		18,9	17,76	17,7	17,6	17,71	17,68	17,61	17,9

Kaynak: OECD, www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls, (Erişim:7.6.12).

¹⁵⁷ Susam ve Oktayer, a.g.m., s.179.

Küreselleşme sürecinde vergi politikalarında yaşanan dönüşüm tüketim üzerinden alınan vergileri de etkilemiştir. Tüketim vergilerinin bu alanda yapılan çalışmalara göre etkinlik ilkesi açısından gelir vergilerine göre daha avantajlı olduğu ortaya konmaktadır. KDV'nin çok sayıda ülke tarafından benimsenmesi bu verginin tabanının ve oranının artmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda da tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı yıldan yıla artmıştır¹⁵⁸.

Grafik 1: Kurumlar Vergisi, Kişisel Gelir Vergisi ve KDV Oranları (2010)



Kaynak: www.oecd.org/ff/?404;http://www.oecd.org:80/ctp/taxdatabase , (Erişim:5.5.12).

Grafik 1'den de görüleceği üzere, günümüzde çoğu ülkenin kurumlar vergisi oranı % 20'ler civarındadır. Özellikle de sermayeyi çekmek üzere tüm dünya ülkeleri arasında yoğun bir biçimde gerçekleşen vergi rekabeti, vergi oranlarını aşağı çekmektedir. Kişisel gelir vergisi oranlarına baktığımızda ise % 30'lar civarında gerçekleştiği görülmektedir. KDV ise, %10 ile % 20 arasında gerçekleşmiştir.

¹⁵⁸ Yıldız, a.g.e., s.139.

2- Vergi Gelirlerindeki Değişim

Vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörlerinden, emek gibi daha az hareketli üretim faktörlerine ve dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru kayması vergi rekabetinin etkilerinden biridir¹⁵⁹.

Vergi tabanın mobil hale gelmesi küresel sermayeyi kendi ülkesine çekmek isteyen ülkelerin sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifletmesine neden olmuştur. Bunun sonucunda vergi yükü dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kaymış ve dolaylı vergilerde de yansıtılabilme olasılığı görece yüksek olan katma değer vergisinin ağırlığı arttırılmıştır. Ek olarak vergi teşvik önlemleri yoğun olarak uygulamaya konulmuştur. Bu doğrultuda birçok ülkede sermaye ve kurumlar vergi oranlarında azalma görülürken, emek üzerinden alınan vergiler ile dolaylı vergi oranlarında artma eğilimi yaşanmıştır. Bu gelişmeler ülkelerin vergi yüklerinin bir kısmının gelirden tüketime, bir kısmının da sermayeden ücretlere kaymasına neden olmuştur¹⁶⁰.

Küreselleşme sürecinde yaşanan ülkelerarası ekonomik entegrasyon ve ekonomik gelişme çabasında olan bir çok ülkeyi olduğu gibi Türkiye’yi de etkilemiş ve vergileme alanında ortaya çıkan rekabetin Türkiye’de hissedilmesine yol açmıştır. Ülkeler arasında yaşanan vergi rekabeti, zamanla vergi sisteminin yapısında bazı önemli değişiklikler yaşanmasına neden olmuştur.

a- Toplam Vergi Gelirleri

Bir ekonomide belli bir dönemde, genellikle 1 yılda, toplam vergilerin o dönemde elde edilen GSYİH oranı, vergi gelirlerinin gelişimini göstermektedir. Bu nedenle, toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranını toplam vergi rekabetini ölçümlemede anlamlı bir oran olarak kabul edilmektedir¹⁶¹.

¹⁵⁹ Gülçin Karasu, **Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye**, Marmara Üniversitesi Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.71.

¹⁶⁰ Ersin Nazalı, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:304, Aralık-2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, (Erişim: 03.03.12).

¹⁶¹ Turgay Berksoy, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi, No:411, İİBF Yayınları, No:362, İstanbul, s.6.

Tablo 6: Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH (1990-2000)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Avustralya	27.8	26.4	25.8	26.3	27.2	28.1	28.7	28.5	29.3	29.7	30.3
Avusturya	39.7	40.1	41.7	42.2	41.9	41.4	42.8	44.2	22.1	43.8	43.0
Belçika	42.0	42.2	41.7	43.2	43.5	43.5	43.9	44.4	45.1	45.0	44.7
Kanada	35.9	36.4	36.0	35.4	35.2	35.6	35.9	36.7	36.7	36.4	35.6
Şili	17.5	18.5	19.2	19.4	19.1	19.0	20.1	19.5	19.3	18.6	19.4
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	40.4	38.9	37.6	36.0	36.3	34.9	35.9	35.2
Danimarka	46.5	45.9	46.3	47.7	48.7	48.8	49.2	49.0	49.3	50.1	49.4
Estonya	-	-	-	-	-	36.3	34.3	34.3	34.0	32.5	31.0
Finlandiya	43.7	45.4	44.9	44.4	46.7	45.7	47.1	46.4	46.3	45.9	47.2
Fransa	42.0	42.3	42.0	43.2	43.3	42.9	44.2	44.5	44.3	45.2	44.4
Almanya	34.8	36.0	36.9	36.9	37.1	37.2	36.5	36.2	36.5	37.3	37.5
Yunanistan	26.2	26.3	27.1	27.6	27.9	28.9	35.9	30.3	32.0	32.9	34.0
Macaristan	-	45.5	45.2	46.1	43.5	41.5	40.0	38.4	38.1	38.9	39.3
İzlanda	30.9	31.3	32.1	31.1	30.6	31.2	32.3	32.2	34.5	36.9	37.2
İrlanda	33.1	33.7	34.0	35.1	32.5	32.4	31.8	31.3	31.5	31.2	29.0
İsrail	-	-	-	-	-	37.0	36.1	37.2	36.0	36.8	36.8
İtalya	37.8	38.2	40.6	42.3	40.2	40.1	41.8	43.3	41.7	42.5	42.2
Japonya	29.0	28.6	27.0	27.0	26.1	26.8	26.8	27.2	26.8	26.3	27.0
Kore	19.5	19.1	19.1	19.5	19.8	20.0	20.6	20.3	20.3	20.7	22.6
Lüksemburg	35.7	33.4	34.1	36.5	36.8	37.1	37.6	39.3	39.4	38.3	39.1
Meksika	15.8	15.7	16.1	15.7	15.2	15.3	15.9	15.1	15.8	16.9	17.1
Hollanda	42.9	45.1	44.8	45.0	43.0	41.5	40.9	40.9	39.0	40.1	39.6
Yeni Zelanda	36.9	35.2	35.5	35.6	36.1	36.2	34.4	34.5	32.9	32.9	33.1
Norveç	41.0	41.1	40.3	39.4	40.8	40.9	41.5	42.4	42.7	42.6	42.9
Polonya	-	34.0	34.9	38.8	36.9	36.2	37.4	36.6	35.6	35.1	32.8
Portekiz	26.9	27.9	29.9	28.4	29.2	29.3	30.0	29.9	30.1	30.8	30.9
Slovak Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	40.3	39.4	37.3	36.7	35.4	34.1
Slovenya	-	-	-	-	-	39.0	37.8	36.7	37.6	37.9	37.3
İspanya	32.5	32.8	33.8	32.8	32.9	32.1	31.9	32.9	33.2	34.1	34.2
İsveç	52.3	49.8	47.3	46.1	46.3	47.5	49.4	50.5	50.7	51.1	51.4
İsviçre	25.8	25.6	26.0	26.5	27.0	27.7	28.1	27.6	28.5	28.7	30.0
Türkiye	14.9	15.6	16.7	16.9	16.5	16.8	18.9	20.7	21.1	23.1	24.2
Birleşik Krallık	35.5	34.3	33.4	32.3	32.9	34.0	33.9	34.2	35.5	35.8	36.3
ABD	27.4	27.1	26.9	27.1	27.5	27.8	28.2	28.7	29.2	29.1	29.5
Toplam-OECD	33.1	33.6	33.8	34.3	34.2	34.6	35.0	34.9	34.9	35.2	35.3
Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 2011											

OECD'nin yıllar itibari ile hazırlamış olduğu toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranları Tablo 6'dan görüleceği üzere; 1990 yılında en yüksek oran Belçika ve Fransa'ya ait iken, en düşük oran % 14,9 ile Türkiye'ye aittir. 1990 yılından 2010 yılına değin toplam vergi gelirlerinin oranları incelendiğinde ise genel seyrin artış şeklinde olduğu görülmektedir.

Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH oranı dönemsel bazda incelendiğinde 1990-2000 arasında OECD ülkeleri ortalamasının yükseliş trendinde olduğu görülmektedir. 2001-2010 döneminde ise genel olarak bu oranın ve OECD ortalamasının düştüğü Tablo 7'den izlenebilmektedir.

2001-2010 döneminde OECD ülkelerinin toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranları incelendiğinde; 2001 yılında İsveç (% 49,4), Danimarka (% 48,5), Avusturya (% 44,9), Finlandiya (44,8), Fransa (% 44,1), Norveç (% 42,9) ve İtalya (% 41,9) en yüksek oranlara sahiptir. 2010 yılına baktığımızda ise bu ülkelerin İtalya ve İsveç dışında düşüş gösterdiğini görmekteyiz. Türkiye'de ise 2001 yılında % 26,1'den 2010 yılında % 26'ya düşüş göstermiştir.

Tablo 7: Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH (2001-2010)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	28.7	29.6	29.8	30.1	29.8	29.3	29.4	27.0	25.9	-
Avusturya	44.9	43.6	43.5	43.0	42.1	41.5	41.8	42.8	42.7	42.0
Belçika	44.7	44.8	44.3	44.5	44.6	44.2	43.6	44.1	43.2	43.8
Kanada	34.8	33.7	33.7	33.6	33.4	33.3	33.0	32.2	32.0	31.0
Şili	19.7	19.7	19.3	19.8	21.6	23.2	24.0	22.5	18.4	20.9
Çek Cumhuriyeti	35.6	36.3	37.3	37.8	37.5	37.0	37.3	36.0	34.7	34.9
Danimarka	48.5	47.9	48.0	49.0	50.8	59.6	48.9	48.1	48.1	48.2
Estonya	30.2	31.0	30.8	30.6	30.6	30.7	31.4	31.7	35.9	34.0
Finlandiya	44.8	44.7	44.1	43.5	43.9	43.8	43.0	42.9	42.6	42.1
Fransa	44.1	43.5	43.3	43.6	44.1	44.4	43.7	43.5	42.4	42.9
Almanya	36.3	35.6	35.8	35.0	35.0	35.6	36.0	36.4	37.3	36.3
Yunanistan	32.9	33.6	32.0	31.2	31.9	31.2	31.8	31.5	30.0	30.9
Macaristan	38.4	38.0	37.9	37.7	37.3	37.3	40.3	40.1	39.9	37.6
İzlanda	35.4	35.3	36.7	37.9	40.7	41.5	40.6	36.7	33.9	36.3
İrlanda	29.0	27.8	28.3	29.8	30.3	31.7	31.0	29.1	27.8	28.0
İsrail	36.8	36.3	35.5	35.5	35.6	36.0	36.3	33.8	31.4	42.4
İtalya	41.9	41.3	41.7	41.0	40.8	42.3	43.4	43.3	43.4	43.0
Japonya	27.3	26.2	25.7	26.3	27.4	28.0	28.3	28.3	26.9	-
Kore	23.0	23.2	24.0	23.3	24.0	25.0	26.5	26.5	25.5	25.1
Lüksemburg	39.7	39.3	38.1	37.3	37.6	35.9	35.6	35.5	37.6	36.7
Meksika	17.1	16.5	17.4	17.1	18.1	18.2	17.7	20.9	17.4	18.1
Hollanda	38.1	37.4	36.9	37.2	38.4	39.1	38.7	39.1	38.2	-
Yeni Zelanda	32.6	33.9	33.7	34.7	36.7	36.0	34.9	33.6	31.5	31.3
Norveç	42.9	43.1	42.3	43.3	43.5	43.9	43.6	42.9	42.9	42.8
Polonya	32.6	33.1	32.6	31.7	33.0	34.0	34.8	34.2	31.8	-
Portekiz	30.7	31.3	31.6	30.4	31.2	31.9	32.5	32.5	30.6	31.3
Slovak Cumhuriyeti	33.1	33.2	33.1	31.7	31.5	29.4	29.4	29.4	29.0	28.4
Slovenya	37.5	37.8	38.0	38.1	38.6	38.3	37.7	37.0	37.4	37.7
İspanya	33.8	34.2	34.2	34.6	35.7	36.6	37.2	33.3	30.6	31.7
İsveç	49.4	47.5	47.8	48.1	48.9	48.3	47.4	46.4	46.7	45.8
İsviçre	29.5	29.9	29.2	28.8	29.2	29.1	28.9	29.1	29.7	29.8
Türkiye	26.1	24.6	25.9	24.1	24.3	24.5	24.1	24.2	24.6	26.0
Birleşik Krallık	36.1	34.6	34.3	34.8	35.7	36.4	36.0	35.7	34.3	35.0
ABD	28.4	26.0	25.5	25.7	27.1	27.9	27.9	26.3	24.1	24.8
Toplam-OECD	34.8	34.5	34.5	34.4	35.0	35.1	35.2	34.6	33.8	-

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 2011

b- Kişisel Vergi Gelirleri

Küreselleşme, teorik temelini neo-klasik iktisat yaklaşımından alan arz yönlü iktisat politikası çerçevesinde, Türkiye’de ve dünyada özellikle 1990 sonrası etkisini göstermektedir. Bu dönemde uygulanan vergi politikaları dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sisteminin oluşturulması yönünde gelişim göstermiştir.

Tablo 8: Kişisel Gelir Vergisi Gelirleri / GSYİH (1990-2000)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Avustralya	11.9	11.0	10.6	10.9	10.9	11.4	11.9	12.0	13.0	13.2	11.4
Avusturya	8.3	8.7	9.0	9.1	8.3	8.6	9.1	9.7	9.8	9.9	9.5
Belçika	13.4	13.2	13.1	13.7	13.8	14.2	13.9	14.1	14.1	13.8	14.0
Kanada	14.7	14.8	14.1	13.4	13.1	13.4	13.4	13.8	13.8	13.6	13.1
Şili	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	3.6	4.4	4.8	4.8	4.8	4.7	4.5	4.6
Danimarka	24.8	24.7	24.9	25.1	26.2	26.2	26.1	25.8	25.5	25.8	25.6
Estonya	-	-	-	-	-	8.5	7.7	7.5	7.9	7.8	6.8
Fillandiya	15.2	15.3	14.6	14.7	15.8	14.2	15.4	14.3	13.9	13.5	14.5
Fransa	4.5	5.2	4.8	4.9	5.0	4.9	5.1	5.5	7.6	7.9	8.0
Almanya	9.6	9.9	10.4	10.1	9.9	10.2	9.1	8.7	9.1	9.4	9.5
Yunanistan	3.7	3.3	2.9	2.7	3.1	3.5	3.5	3.9	4.9	5.1	5.0
Macaristan	-	6.7	6.9	7.2	6.8	6.7	7.0	6.4	6.4	6.8	7.3
İzlanda	8.3	8.3	8.5	9.2	9.5	9.7	10.4	10.6	11.6	12.3	12.9
İrlanda	10.6	10.9	10.9	10.9	11.1	10.0	10.1	10.0	9.6	9.4	9.5
İsrail	-	-	-	-	-	10.0	9.2	9.8	9.6	9.7	10.7
İtalya	9.9	10.1	10.9	11.5	10.2	10.4	10.5	10.9	10.4	11.2	10.5
Japonya	8.1	8.0	7.2	7.3	6.2	6.0	5.6	5.8	5.3	5.0	5.7
Kore	3.9	3.5	3.3	3.4	3.5	3.6	3.5	3.3	3.8	3.2	3.3
Lüksemburg	8.4	7.4	7.5	7.5	7.9	8.0	8.1	8.1	7.5	7.2	7.2
Meksika	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hollanda	10.6	11.8	11.1	11.5	8.9	7.8	7.2	6.4	6.0	6.2	6.0
Yeni Zelanda	17.7	16.4	16.4	16.0	16.5	16.3	15.3	15.2	14.1	14.0	14.3
Norveç	10.7	10.7	10.3	10.1	10.7	10.6	10.5	10.7	11.5	11.4	10.3
Polonya	-	0.9	7.1	8.4	8.4	8.3	8.0	7.6	7.7	5.0	4.4
Portekiz	4.3	4.9	6.1	5.7	5.5	5.4	5.7	5.4	5.2	5.2	5.5
Slovak Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	3.6	4.0	4.3	4.3	4.3	3.4
Slovenya	-	-	-	-	-	5.8	5.9	5.9	5.7	5.6	5.6
İspanya	7.1	7.6	7.9	7.9	7.6	7.6	7.3	7.2	6.9	6.7	6.4
İsveç	20.1	16.7	16.7	16.8	17.0	15.9	16.7	16.9	17.0	17.7	17.1
İsviçre	10.0	10.0	10.4	10.1	10.6	10.1	10.5	10.0	10.5	9.6	10.5
Türkiye	4.0	4.5	4.6	4.6	4.0	3.6	3.9	4.5	5.8	5.5	5.4
Birleşik Krallık	10.4	10.1	10.0	9.4	9.6	9.8	9.2	8.8	9.9	10.2	10.7
ABD	10.1	9.7	9.5	9.6	9.6	9.9	10.5	11.0	11.6	11.8	12.3
Toplam-OECD	10.4	9.8	10.0	9.8	9.8	9.3	9.3	9.3	9.5	9.4	9.4

Kaynak: OECD, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, (Erişim:21.5.12).

1990’dan 2000’e kadar olan dönemde kişisel gelir vergisi gelirlerinin GSYİH’ye oranına baktığımızda Avusturya (%8,3-9,5), Belçika (%13,4-14), Danimarka (% 24,8-25,6), Fransa (%4,5-8), Yunanistan (% 3,7-5), İzlanda (% 8,3-

12,9), İtalya (% 9,9-10,5), Portekiz (% 4,3-5,5), İsviçre (% 10-10,5), Türkiye (% 4-5,4), Birleşik Krallık (% 10,4-10,7) ve ABD (% 10,1-12,3) dışında kalan OECD ülkelerinde düşüş göstermektedir.

Tablo 9: Kişisel Gelir Vergisi Gelirleri / GSYİH (2001-2010)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	11.9	11.8	11.9	12.1	11.8	11.0	10.8	10.2	9.7	-
Avusturya	10.2	9.9	9.9	9.7	9.2	9.3	9.4	9.9	9.5	9.4
Belçika	14.3	14.2	13.9	13.8	13.0	12.3	-	-	-	-
Kanada	13.2	11.9	11.8	11.8	11.9	11.9	12.3	12.0	11.4	10.8
Şili	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Çek Cumhuriyeti	4.5	4.7	4.9	4.8	4.6	4.2	4.3	3.7	3.6	3.6
Danimarka	25.9	25.6	25.5	24.9	24.9	24.8	25.3	25.2	26.4	24.4
Estonya	6.5	6.4	6.5	6.3	5.6	5.6	5.8	6.2	5.7	5.4
Finlandiya	14.1	14.0	13.7	13.3	13.5	13.3	13.0	13.2	13.3	12.5
Fransa	7.8	7.5	7.6	7.4	8.0	7.8	7.5	7.6	7.3	7.3
Almanya	9.8	8.9	8.5	8.0	8.1	8.6	9.0	9.6	9.4	8.9
Yunanistan	4.5	4.6	4.4	4.5	4.7	4.7	4.9	4.9	5.1	-
Macaristan	7.5	7.7	7.2	6.7	6.7	6.8	7.4	7.8	7.5	6.8
İzlanda	13.6	13.6	13.9	13.8	14.2	14.0	13.8	13.2	12.8	12.9
İrlanda	8.6	7.4	7.6	8.2	8.3	8.7	8.8	8.1	7.7	7.5
İsrail	11.0	10.0	8.9	8.0	7.7	7.9	8.1	7.3	6.3	6.2
İtalya	10.7	10.5	10.5	10.4	10.4	10.7	11.1	11.6	11.7	11.7
Japonya	5.6	4.8	4.5	4.7	5.0	5.2	5.5	5.6	5.4	5.2
Kore	3.2	3.0	3.0	3.2	3.2	3.8	4.4	4.0	3.6	3.6
Lüksemburg	7.0	6.4	6.5	6.6	7.1	7.5	7.1	7.7	7.8	7.8
Meksika	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hollanda	6.2	6.9	6.6	6.1	6.9	7.3	7.7	7.5	8.7	-
Yeni Zelanda	14.2	14.6	14.1	14.2	15.1	14.6	14.7	13.7	12.9	11.7
Norveç	10.4	10.7	10.5	10.3	9.7	9.1	9.7	9.2	10.4	10.2
Polonya	4.5	4.3	4.2	3.7	3.9	4.6	5.2	5.4	4.6	-
Portekiz	5.5	5.3	5.3	5.2	5.2	5.3	5.5	5.6	5.7	5.6
Slovak Cumhuriyeti	3.5	3.3	3.2	2.7	2.6	2.5	2.5	2.7	2.4	2.3
Slovenya	5.7	5.7	5.7	5.7	5.5	5.8	5.6	5.9	5.9	5.7
İspanya	6.5	6.5	6.4	6.1	6.4	6.8	7.4	7.1	6.6	6.9
İsveç	15.9	14.7	15.2	15.3	15.4	15.4	14.6	13.8	13.5	12.8
İsviçre	9.4	10.3	10.0	10.0	10.4	9.3	9.2	9.1	9.5	9.6
Türkiye	5.8	4.3	4.1	3.6	3.6	3.8	4.1	4.0	4.0	3.7
Birleşik Krallık	10.9	10.4	9.9	10.0	10.4	10.5	10.8	10.8	10.5	10.0
ABD	11.9	9.8	8.9	8.8	9.5	10.1	10.6	10.0	8.1	8.0
Ort.-OECD	9.4	9.0	8.9	8.7	8.8	8.9	9.0	8.9	8.7	-

Kaynak: OECD, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, (Erişim: 21.5.12).

Kişisel gelir vergisi gelirin GSYİH'ye oranlarına 2001-2010 döneminde baktığımızda; Japonya (% 5,6-5,2), Kore (% 3,2-3,6), Lüksemburg (% 7-7,8) ve Portekiz (% 5,5-5,6)'in bu dönem çerçevesinde arttığını, kalan OECD ülkelerinin ise düşüş gösterdiğini görmekteyiz. 1990-2010 dönemini değerlendirdiğimizde, benzer bir durum görülmektedir. Kişisel gelir vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki yeri yıllar itibari ile genel olarak düşüş şeklinde seyretmiştir.

c- Kurumlar Vergisi Gelirleri

Yasal kurumlar vergisi oranlarının gerçek etkisi ülkeye ve zamana göre değişmekle birlikte vergi matrahına bağlıdır. Birçok ülke 1990'lar boyunca kurumlar vergisi oranını düşürmüştü ve vergi matrahını önemli ölçüde genişletmiştir. Bunun neticesi olarak birçok ülkede kurumlar vergisi geliri artmıştır¹⁶². Bu durumu Tablo 10'dan görmekteyiz.

Tablo 10: Kurumlar Vergisi Gelirleri/ GSYİH (1990-2000)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Avustralya	3.9	3.8	3.7	3.4	3.9	4.1	4.3	4.2	4.3	4.6	6.1
Avusturya	1.4	1.4	1.7	1.5	1.3	1.4	1.9	2.0	2.1	1.8	2.0
Belçika	2.0	2.0	1.6	2.0	2.2	2.4	2.7	2.8	3.4	3.2	3.2
Kanada	2.5	2.1	1.8	2.1	2.5	2.9	3.2	3.8	3.6	4.2	4.4
Şili	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	6.7	5.3	4.6	3.4	3.8	3.4	3.8	3.5
Danimarka	1.7	1.6	1.8	2.0	2.0	2.3	2.5	2.7	3.0	2.4	3.3
Estonya	-	-	-	-	-	2.4	1.6	1.8	2.4	2.0	0.9
Fillandiya	2.0	2.0	1.6	0.3	0.6	2.3	2.8	3.5	4.3	4.3	5.9
Fransa	2.2	1.9	2.0	1.9	2.0	2.1	2.3	2.6	2.6	3.0	3.1
Almanya	1.7	1.6	1.5	1.3	1.1	1.0	1.4	1.5	1.6	1.8	1.8
Yunanistan	1.4	1.2	1.3	1.4	1.7	1.8	1.8	1.9	2.8	3.1	4.1
Macaristan	-	4.6	2.4	1.7	1.9	1.9	1.8	1.9	2.1	2.3	2.2
İzlanda	0.9	0.8	1.0	0.9	0.7	0.9	0.9	0.9	1.1	1.3	1.2
İrlanda	1.6	2.0	2.3	2.8	3.1	2.7	3.1	3.2	3.3	3.8	3.7
İsrail	-	-	-	-	-	3.2	3.0	3.4	3.3	3.0	3.9
İtalya	3.8	3.7	4.2	3.9	3.6	3.5	3.8	4.1	2.9	3.3	2.9
Japonya	6.5	5.9	4.9	4.2	4.0	4.3	4.6	4.3	3.7	3.5	3.7
Kore	2.5	2.1	2.4	2.1	2.3	2.3	2.3	2.0	2.3	1.8	3.2
Lüksemburg	5.6	5.1	4.4	5.9	6.0	6.6	6.8	7.5	7.6	6.7	7.0
Meksika	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hollanda	3.2	3.3	2.9	3.2	3.2	3.1	3.9	4.3	4.2	4.1	4.0
Yeni Zelanda	2.4	2.5	3.0	3.6	4.4	4.3	3.3	3.8	3.5	3.7	4.1
Norveç	3.7	4.0	2.9	3.3	3.4	3.8	4.3	5.1	4.1	4.6	8.9
Polonya	-	6.7	4.2	3.9	2.9	2.8	2.7	2.7	2.6	2.4	2.4
Portekiz	2.1	2.5	2.4	2.0	2.1	2.3	2.7	3.1	3.1	3.5	3.7
Slovak Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	6.0	4.3	3.7	3.2	3.1	2.6
Slovenya	-	-	-	-	-	0.5	0.9	1.0	1.0	1.2	1.2
İspanya	2.9	2.5	2.2	1.9	1.6	1.7	1.9	2.6	2.4	2.7	3.1
İsveç	1.6	1.7	1.4	2.0	2.5	2.8	2.6	2.9	2.7	2.9	3.9
İsviçre	2.0	1.9	1.9	1.8	1.8	1.8	1.8	1.9	2.0	2.4	2.7
Türkiye	1.0	0.9	0.8	0.8	1.0	1.1	1.1	1.2	1.2	1.8	1.8
Birleşik Krallık	3.5	2.8	2.1	1.9	2.2	2.8	3.2	3.9	3.9	3.5	3.5
ABD	2.4	2.2	2.3	2.5	2.7	2.9	2.9	2.9	2.7	2.7	2.6
Toplam-OECD	2.6	2.7	2.4	2.5	2.6	2.8	2.8	3.0	3.0	3.1	3.5

Kaynak: OECD, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, (Erişim:21.5.12).

¹⁶² Kenneth Stewart ve Michael Webb, "International Competition in Corporate Taxation: Evidence from the OECD Time Series", *Economic Policy*, 21(45), 2006, s.163-164.

1990-2000 dönemini incelediğimizde Japonya dışında diğer OECD ülkelerinde benzer bir artış eğilimi görülmektedir. 1990 yılında en yüksek oran % 6,5 ile Japonya’da iken, en düşük oran ise % 0,9 ile İzlanda’da görülmektedir. Türkiye’de ise % 1 ile % 1,8 arasında düşük bir oran olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 11: Kurumlar Vergisi Gelirleri/GSYİH (2001-2010)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	4.3	5.0	5.0	5.5	5.8	6.4	6.8	5.9	4.8	-
Avusturya	3.0	2.2	2.2	2.2	2.2	2.2	2.4	2.5	1.7	1.9
Belçika	3.1	3.0	2.9	3.1	3.3	3.5	3.5	3.4	2.5	2.7
Kanada	3.1	3.2	3.3	3.6	3.5	3.8	3.5	3.4	3.4	3.3
Şili	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Çek Cumhuriyeti	4.1	4.3	4.6	4.7	4.5	4.8	5.0	4.2	3.7	3.4
Danimarka	2.8	2.9	2.9	3.2	3.9	4.3	3.8	3.3	2.4	2.7
Estonya	0.7	1.1	1.6	1.7	1.4	1.5	1.6	1.6	1.9	1.4
Finlandiya	4.2	4.2	3.4	3.5	3.3	3.4	3.9	3.5	2.0	2.5
Fransa	3.4	2.9	2.5	2.8	2.4	3.0	3.0	2.9	1.5	2.1
Almanya	0.6	1.0	1.3	1.6	1.8	2.2	2.2	1.9	1.3	1.5
Yunanistan	3.4	3.4	2.9	3.0	3.3	2.7	2.5	2.5	2.4	-
Macaristan	2.3	2.3	2.2	2.2	2.1	2.3	2.8	2.6	2.3	1.2
İzlanda	1.0	0.9	1.2	1.0	2.0	2.4	2.5	1.9	1.8	1.7
İrlanda	3.5	3.7	3.7	3.6	3.4	3.8	3.4	2.8	2.4	2.6
İsrail	3.5	2.8	2.9	3.4	4.0	4.9	4.5	3.5	2.8	2.9
İtalya	3.5	3.1	2.8	2.8	2.8	3.4	3.8	3.7	3.2	2.8
Japonya	3.5	3.2	3.4	3.7	4.3	4.7	4.8	3.9	2.6	2.8
Kore	2.8	3.0	3.7	3.3	3.8	3.6	4.0	4.2	3.7	3.5
Lüksemburg	7.3	8.0	7.3	5.7	5.8	5.0	5.3	5.1	5.6	5.3
Meksika	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hollanda	3.9	3.3	2.8	3.1	3.8	3.3	3.2	3.2	2.0	-
Yeni Zelanda	3.7	4.2	4.6	5.4	6.2	5.7	4.9	4.4	3.5	3.9
Norveç	8.9	8.1	8.0	9.9	11.7	12.9	11.2	12.4	9.3	9.7
Polonya	1.9	2.0	1.8	2.2	2.5	2.4	2.8	2.7	2.3	-
Portekiz	3.3	3.3	2.8	2.9	2.7	2.9	3.6	3.7	2.9	2.8
Slovak Cumhuriyeti	2.6	2.5	2.8	2.6	2.7	2.9	3.0	3.1	2.5	2.6
Slovenya	1.3	1.6	1.7	1.9	2.8	3.0	3.2	2.5	1.8	1.9
İspanya	2.8	3.2	3.1	3.4	3.9	4.1	4.7	2.8	2.2	1.8
İsveç	2.9	2.3	2.4	3.0	3.7	3.6	3.7	3.0	3.0	3.5
İsviçre	3.0	2.6	2.5	2.5	2.6	3.1	3.1	3.3	3.2	3.2
Türkiye	1.8	1.8	2.1	1.7	1.7	1.5	1.6	1.8	1.9	1.9
Birleşik Krallık	3.4	2.8	2.7	2.8	3.3	3.9	3.4	3.6	2.8	3.1
ABD	1.9	1.7	2.1	2.5	3.2	3.4	3.0	2.0	1.7	2.7
Ort.-OECD	3.2	3.1	3.1	3.3	3.6	3.8	3.8	3.5	2.8	-

Kaynak: OECD, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, (Erişim:21.5.12).

Tablo 11’de görüleceği üzere ülkeler bazında baktığımızda diğer gelir vergilerine göre oldukça dalgalı bir seyrin sürdüğü açıkça görülmektedir. 2001-2010 döneminde kurumlar vergisinin GSYİH’daki paylarına ülkeler çerçevesinde baktığımızda; Kanada, Estonya, Almanya, İzlanda, Kore, Norveç, Slovenya, İsveç, İsviçre, Türkiye ve ABD dışındaki OECD ülkelerinde düşüş görülmektedir.

2001 yılında en yüksek orana sahip ülke % 7,3 ile Lüksemburg iken, 2010 yılında % 5,3 oranla düşüş göstermektedir. 2001 yılında en düşük orana sahip ülke % 0,6 ile Almanya iken, % 1,5 ile yükselmiştir. 2001-2010 döneminde OECD ülkelerine genel olarak baktığımızda ise düşüşün olduğunu görmekteyiz.

d- Katma Değer Vergisi Gelirleri

Katma Değer vergisinin GSYİH’ye oranı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. 1990 yılında OECD üyesi ülkeler içinde katma değer vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki oranının en yüksek olduğu ülkeler; Avusturya, Danimarka, İzlanda, Fransa, Norveç ve İsveç’tir. Türkiye’nin oranı ise 1990’da yüzde 2,7 iken, 2001’de yüzde 5,8 olarak artış göstermiştir. Bu durumu Tablo 12’den görmekteyiz.

Tablo 12: KDV/GSYİH (1990-2000)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Avustralya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.4
Avusturya	8.2	8.1	8.2	8.0	8.8	7.7	8.1	8.3	8.2	8.4	8.1
Belçika	6.9	6.9	6.7	6.7	6.8	6.7	6.8	6.9	6.8	7.2	7.3
Kanada	-	2.5	2.5	3.2	3.2	3.0	3.0	3.2	3.4	3.3	3.3
Şili	6.6	7.1	7.7	8.2	8.1	7.7	8.2	8.1	8.0	7.9	8.1
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	7.1	6.8	6.3	6.4	6.3	6.1	6.6	6.5
Danimarka	8.5	8.4	9.2	9.4	9.5	9.4	9.6	9.7	9.8	9.8	9.5
Estonya	-	-	-	-	-	9.6	9.4	9.6	8.1	7.8	8.4
Fillandiya	8.4	8.4	7.9	7.8	7.9	7.9	8.1	8.5	8.3	8.3	8.2
Fransa	7.7	7.4	7.1	7.2	7.3	7.4	7.8	7.8	7.7	7.7	7.4
Almanya	5.8	6.0	6.1	6.5	6.8	6.5	6.5	6.4	6.5	6.9	6.9
Yunanistan	6.4	6.5	6.8	6.5	6.4	6.4	6.4	6.6	6.7	7.1	7.2
Macaristan	-	5.9	5.9	7.9	7.6	7.4	7.3	7.8	7.8	8.2	7.8
İzlanda	8.8	9.7	9.9	9.8	9.3	9.3	9.4	9.4	10.0	11.0	10.6
İrlanda	6.8	6.7	6.8	6.5	7.0	6.9	7.0	6.9	7.1	7.1	6.9
İsrail	-	-	-	-	-	8.6	8.6	8.6	8.2	8.2	7.8
İtalya	5.6	5.5	5.4	5.4	6.2	5.5	5.4	5.4	5.9	5.8	6.5
Japonya	1.3	1.3	1.4	1.4	1.4	1.5	1.5	2.0	2.5	2.6	2.5
Kore	3.6	3.6	3.8	3.9	3.7	3.6	3.6	3.8	3.1	3.7	3.8
Lüksemburg	4.2	4.0	4.1	4.4	4.5	4.7	4.9	5.1	5.0	5.2	5.5
Meksika	3.3	3.1	2.5	2.4	2.5	2.6	2.6	2.8	2.8	3.0	3.1
Hollanda	7.1	7.0	6.9	6.6	6.4	6.5	6.6	6.6	6.7	7.0	6.9
Yeni Zelanda	8.3	8.3	8.5	8.8	8.2	8.2	8.3	8.4	8.6	8.5	8.2
Norveç	7.7	7.3	7.6	8.0	8.4	8.7	8.6	8.6	9.0	9.3	8.4
Polonya	-	-	-	3.0	6.1	6.2	6.9	7.4	7.1	7.5	6.9
Portekiz	5.3	5.3	6.1	5.6	6.6	6.9	7.2	7.1	7.3	7.4	7.7
Slovak Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	8.4	7.6	7.2	7.5	6.8	7.0
Slovenya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4.8	8.7
İspanya	5.1	5.1	5.5	4.8	5.2	5.1	5.2	5.4	5.5	5.9	6.0
İsveç	7.8	8.2	7.4	7.8	7.4	9.2	8.5	8.7	8.7	8.7	8.7
İsviçre	-	-	-	-	-	2.4	3.2	3.2	3.4	3.7	3.9
Türkiye	2.7	3.1	3.3	3.5	4.0	4.1	4.5	4.9	4.6	4.6	5.8
Birleşik Krallık	6.0	6.3	6.6	6.4	6.4	6.5	6.6	6.6	6.5	6.6	6.6
Toplam-OECD	5.3	5.2	5.3	5.6	5.8	5.9	6.0	6.1	6.1	6.4	6.6

Kaynak: OECD, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, (Erişim:21.5.12).

Her ülke için katma değer vergisi uygulamasına geçiş farklı yıllarda gerçekleşmiştir. Türkiye için ise 1985 yılında geçiş sağlanmıştır. Küreselleşme sonrası ülkelerin tüketim üzerinden alınan vergilerde de farklı oran ve miktarlarda ortaya çıkmıştır.

Tablo 13: KDV / GSYİH (2001-2010)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	3.6	3.9	3.9	3.8	3.9	3.8	3.7	3.4	3.6	-
Avusturya	8.1	8.2	8.0	7.9	7.9	7.6	7.7	7.8	8.1	8.0
Belçika	6.9	7.0	6.9	7.0	7.1	7.3	7.1	7.0	6.9	7.1
Kanada	3.3	3.4	3.4	3.4	3.3	3.2	3.0	2.7	2.7	3.4
Şili	8.0	8.2	8.2	8.3	8.1	7.4	7.9	8.9	7.8	8.1
Çek Cumhuriyeti	6.4	6.3	6.4	7.3	7.2	6.6	6.6	7.1	7.1	7.2
Danimarka	9.6	9.6	9.6	9.7	10.0	10.3	10.4	10.1	10.1	9.9
Estonya	8.2	8.4	8.2	7.7	8.7	9.1	8.9	7.9	9.1	8.6
Fillandiya	8.0	8.1	8.6	8.5	8.7	8.7	8.4	8.4	8.6	8.5
Fransa	7.2	7.1	7.1	7.2	7.4	7.3	7.2	7.1	6.8	7.0
Almanya	6.6	6.4	6.4	6.3	6.3	6.4	7.0	7.1	7.5	7.3
Yunanistan	7.5	7.6	7.0	6.8	6.9	7.0	7.3	7.2	6.3	-
Macaristan	8.2	7.8	8.2	8.9	8.4	7.6	8.1	7.8	8.6	8.7
İzlanda	9.4	9.4	9.7	10.4	11.1	11.3	10.5	9.1	8.0	8.4
İrlanda	6.3	6.7	6.7	7.2	7.5	7.6	7.5	7.1	6.4	-
İsrail	7.9	8.6	8.5	8.1	8.0	7.8	7.9	7.9	7.7	8.1
İtalya	6.3	6.2	5.9	5.9	6.0	6.3	6.2	6.0	5.7	6.3
Japonya	2.5	2.5	2.5	2.5	2.6	2.6	2.5	2.5	2.6	2.7
Kore	4.0	4.4	4.4	4.2	4.2	4.2	4.2	4.3	4.4	4.4
Lüksemburg	5.5	5.5	5.5	5.9	6.0	5.7	5.6	5.8	6.3	6.0
Meksika	3.3	3.2	3.4	3.3	3.5	3.7	3.6	3.8	3.4	3.9
Hollanda	7.3	7.2	7.3	7.3	7.5	7.4	7.5	7.2	7.0	-
Yeni Zelanda	8.3	8.6	8.8	8.7	8.7	8.8	8.2	8.5	8.7	9.4
Norveç	8.4	8.5	8.2	8.1	7.9	8.0	8.3	7.4	8.0	8.1
Polonya	6.8	7.2	7.1	7.0	7.6	8.0	8.2	7.9	7.3	-
Portekiz	7.5	7.6	7.7	7.8	8.5	8.6	8.5	8.4	7.1	7.8
Slovak Cumhuriyeti	7.2	7.0	7.5	7.8	7.9	7.5	6.7	6.9	6.7	6.4
Slovenya	8.3	8.6	8.6	8.5	8.6	8.5	8.4	8.5	8.4	8.4
İspanya	5.8	5.7	5.9	6.0	6.2	6.3	6.0	5.2	4.0	5.4
İsveç	8.7	8.8	8.8	8.8	9.0	9.0	9.0	9.3	9.7	9.7
İsviçre	4.0	3.9	3.9	3.9	3.9	3.9	3.7	3.7	3.7	3.7
Türkiye	6.0	6.4	6.5	5.5	5.3	5.5	5.1	4.9	4.9	5.7
Birleşik Krallık	6.6	6.6	6.8	6.8	6.7	6.6	6.6	6.4	5.7	6.6
Toplam-OECD	6.5	6.6	6.6	6.7	6.8	6.7	6.7	6.6	6.4	-

Kaynak: OECD, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, (Erişim:21.5.12).

Katma değer vergisi gelirlerinin 1990'dan 2001'e kadar olan dönemdeki gelişimine Tablo 14'de baktığımızda genel olarak bir artış seyrinde olduğu görülmektedir. Örneğin; Belçika yüzde 6,9'dan yüzde 7,3'e, Şili yüzde 6,6'dan yüzde 8,1'e, Danimarka yüzde 8,5'ten yüzde 9,5'a, Almanya yüzde 5,8'den yüzde 6,9'a, Yunanistan yüzde 6,4'ten 7,2'ye, İzlanda yüzde 8,8'den 10,6'ya, İtalya yüzde 5,6'dan 6,5'e, Japonya yüzde 1,3'ten yüzde 2,5'e, Lüksemburg yüzde 4,2'den yüzde 5,5'e, Norveç yüzde 7,7'den yüzde 8,4'e, Portekiz yüzde 5,3'den 7,7'ye, İspanya yüzde 5,1'den yüzde 6, İsveç yüzde 7,8'den 8,7'ye artış göstermiştir.

Katma değer vergisi gelirlerinin 2001'den 2010'a kadar olan dönemdeki gelişimine OECD ülkeleri açısından baktığımızda genel olarak bir artış seyrinde olduğu görülmektedir. Örneğin; Belçika (% 6,9-7,1), Kanada (% 3,3-3,4), Şili (% 8-8,1), Çek Cumhuriyeti (% 6,4-7,2), Danimarka (% 9,6-9,9), Estonya (% 8,2-8,6), Almanya (% 6,6-7,3), Macaristan (% 8,2-8,7), İsrail (% 7,9-8,1) ve İsveç (% 8,7-9,7)'dir. Türkiye'ye baktığımızda da giderek artış gösteren bir seyir görülmektedir.

3- Vergi Yükünün Ülkeler Arasında Dağılımı

Devletin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının giderek artmasının doğal bir sonucu olarak gelir kaynağı ihtiyaçları da artmıştır. Devletin kamu gelirlerini karşılamada en temel gelir kaynağı vergilerdir. Vergi, mükelleflerin iktisadi gücünde bir azalmaya sebep olmasının yanında psikolojik olarak da bir yük olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadarlık kısmının devlet tarafından vergi ve diğer adlar altında alındığını ifade eden “vergi yükü” kavramı, bir ülkede kamu maliyesinin değerlendirilmesinde de göz önünde tutulan en önemli göstergelerden biridir. Vergilerin toplumu oluşturan bireyler üzerinde oluşturduğu yük ve bu yükün adaletli dağılımı önem arz etmektedir. Vergi yükü, vergilendirme yetkisinin kullanımında ülkeler arasında objektif bir karşılaştırma imkanı sağlar¹⁶³.

Vergi yükü uygulamada değişik anlamlarda kullanılan bir kavram olup en genel şekliyle vergi miktarının vergi matrahına oranını ifade eder. Başka bir ifadeyle vergi ile vergi matrahı arasında nispi bir ölçüdür¹⁶⁴.

a- Genel Olarak Vergi Yükü

Vergi yükü terimi genel olarak bir ekonomide belirli bir zaman periyodu içinde toplanan vergi gelirlerinin toplam milli gelire oranı şeklinde bulunabilir¹⁶⁵. Ülkelerin de 1990-2010 zaman periyodunda vergi yüklerini tablo 14'ten görmekteyiz.

¹⁶³ İlhami Öztürk ve Ahmet Ozansoy, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü”, Maliye Dergisi, Sayı:161, 2011, s.198, http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/011.pdf, (Erişim: 21.4.12)

¹⁶⁴ Öztürk ve Ozansoy, **a.g.m.**, s.198.

¹⁶⁵ Kerem Günay, “Türkiye’de Vergi Yükü ve Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma”, İstanbul, 2007, s.3, <http://www.vergiportali.com/doc/Vergikapasitesi.pdf>, (Erişim:2.5.12).

Tablo 14: OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü (1990-2010)

	1990	1995	2000	2005	2010
Kanada	35,9	35,6	35,6	33,4	31,0
Meksika	17,3	16,7	18,5	19,9	18,1
ABD	27,3	27,9	29,9	27,3	24,8
Avustralya	28,5	28,8	31,1	30,9	25,9
Japonya	29,1	26,8	27,0	27,4	26,9
Kore	18,9	19,4	23,6	25,5	25,1
Yeni Zelanda	37,4	36,6	33,6	37,8	31,3
Avusturya	39,6	41,1	42,6	42,1	42,0
Belçika	42,0	43,6	44,9	45,4	43,8
Çek Cumh.	-	37,5	35,3	37,8	34,9
Danimarka	46,5	48,8	49,4	50,3	48,2
Finlandiya	43,5	45,7	47,2	44,0	42,1
Fransa	42,0	42,9	44,4	44,1	42,9
Almanya	34,8	37,2	37,2	34,8	36,3
Yunanistan	22,8	25,2	29,7	27,3	30,9
Macaristan	-	41,3	38,0	37,2	37,6
İzlanda	30,9	31,2	38,1	41,4	36,3
İrlanda	33,1	32,0	31,7	30,2	28,0
İtalya	37,8	40,1	42,3	41,0	43,0
Lüksemburg	35,7	37,1	39,1	38,6	36,7
Hollanda	42,9	41,5	39,7	39,1	38,2
Norveç	41,0	40,9	42,6	43,7	42,8
Polonya	-	36,2	31,6	34,3	31,8
Portekiz	27,7	31,7	34,1	34,8	31,3
Slovakya	-	-	32,9	31,6	28,4
İspanya	32,5	32,1	34,2	35,8	31,7
İsveç	52,7	48,1	52,6	50,7	45,8
İsviçre	26,0	27,8	30,5	29,7	29,8
Türkiye	20,0	22,6	32,3	32,3	26,0
İngiltere	36,3	34,7	37,3	36,5	35,0
Ort. OECD	33,9	34,9	36,2	36,2	33,8

Kaynak: Revenue Statistic 1965-2010:2011 Edition, www.oecd.org/ctp/revenuestats

Vergiler ana kategoriler itibari ile genel olarak, harcama üzerinden alınan vergiler, gelir üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olarak ayrılmaktadır. Bu kategoriler itibari ile vergi yükü karşılaştırmalı olarak görülmektedir.

Bu çerçevede OECD'nin Aralık 2011'de yayınladığı ve revize ettiği gelir istatistikleri değerlendirildiğinde, Türkiye 2010 yılı için OECD ülkeleri arasında Meksika, Şili, ABD, Kore ve Avustralya'dan sonra en düşük vergi yüküne sahip ülkedir. OECD ortalamasının yüzde 33,8 olduğu genel vergi yükü karşılaştırmasında

Danimarka yüzde 48,2 ve İsveç yüzde 45,8 oranlarıyla ilk iki sırada yer alırken, Türkiye yüzde 26, Avustralya yüzde 25,9, Kore yüzde 25,1, ABD yüzde 24,8, Şili yüzde 20,9 ve Meksika yüzde 18,1 oranlarıyla son sıralarda yer almaktadır. Bu karşılaştırmada ülkemiz 34 OECD ülkesi arasında 29'uncu sıradadır¹⁶⁶.

b- KDV Üzerindeki Yük

Türkiye'de genel KDV oranı % 18 olup, % 1 ve % 8 olarak indirimli oran uygulaması da bulunmaktadır. 2010 yılı KDV matrahlarına baktığımızda toplam matrahın % 70'inin yüzde 18'lik orandan ve % 5'inin ise yüzde 1'lik orandan beyan edildiği görülmektedir.

AB müktesebatına göre genel vergi oranının yüzde 15'ten az olmaması gerekmektedir. Lüksemburg ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi yüzde 15 oranıyla Türkiye'den düşük KDV oranına sahip iken, Malta ve İspanya yüzde 18 oranıyla Türkiye'ye eşit KDV oranlarına sahiptir. KDV vergisi açısından efektif vergi yüküne baktığımızda 2005 yılında yüzde 16,04 iken 2010 yılında yüzde 14,67'ye düşmüştür. Türkiye'deki efektif vergi yükü 2005-2010 yılları arasında yüzde 8,5 oranında azalmıştır. Türkiye'nin OECD ülkeleri arasındaki yerine baktığımızda sondan üçüncü ülke olduğunu görmekteyiz. Türkiye'de KDV genel oran yüzde 18 olup, KDV yükü de diğer ülkeler arasında düşük olmaktadır.

c- Gelir ve Kurum Kazançları Üzerindeki Vergi Yükü

Gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançları üzerinden alınan vergilerin GSYİH'ya oranını ifade eden gelir ve kazançlar üzerindeki vergi yükü sosyal güvenlik primleri dahil ve hariç olarak 2 kategoride ele alınmaktadır.

2010 yılı için sosyal güvenlik primleri hariç olarak gelir ve kazançlar üzerindeki vergi yükünde OECD ortalaması yüzde 11,3'dür. Türkiye'de yüzde 5,6 oranıyla 32'inci sırada olup, en düşük orana sahip 3'üncü ülke konumundadır. Bu kategoride Danimarka yüzde 29,6 oranıyla ilk sırada, Slovakya'da yüzde 5,1 oranı ile son sırada yer almaktadır.

¹⁶⁶ Gelir Politikaları Müdürlüğü, **Türkiye Vergi Yükü Raporu**, s. 2-3, <http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=407>, (Erişim:21.4.12)

2010 yılı için sosyal güvenlik primleri dahil edildiğinde gelir ve kazançlar üzerindeki vergi yükünde OECD ortalaması yüzde 20,1'dir. Türkiye'de yüzde 11,9 oranıyla en düşük orana sahip 4'üncü ülke konumundadır. Bu kategoride Danimarka yüzde 30,6 oranıyla ilk sırada, Japonya ise yüzde 8 oranı ile son sırada yer almaktadır.

Türkiye'de, 2010 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olmak üzere tarife dört dilim halinde ve yüzde 15, yüzde 20, yüzde 27 ve yüzde 35 oranlarında gerçekleşmektedir. OECD ülkeleri arasında Gelir Vergisi oranlarına bakıldığında Türkiye, 2002 yılında 5. sırada iken, 2010 yılında 18. sırada yer almıştır.

Türkiye, kurum kazançları üzerinde vergi yükü (Kurumlar Vergisi, gelir vergisi stopajı ve fon payı) bakımından OECD ülkeleri arasında 2002 yılında yüzde 65 oranı ile ilk sırada yer alırken, yapılan vergi indirimleriyle 2011 yılında yüzde 34 oranı ile 27'inci sıraya gerilemiştir.

d- Servet Vergileri Üzerindeki Vergi Yükü

Taşınır ve taşınmaz mal sahipliği üzerinden alınan vergilerin GSYH'ya oranını ifade eden servet üzerindeki vergi yükünde 2010 yılı için OECD ortalaması yüzde 1,6'dır. Türkiye yüzde 1,1 oranıyla 23'üncü sırada olup vergi yükü en düşük 12 ülke arasında yer almaktadır. Bu kategoride İngiltere yüzde 4,2 oranıyla ilk sırada yer alırken, Meksika yüzde 0 oranıyla son sırada yer almaktadır.

e- Vergi Takozu

Küreselleşme süreciyle birlikte vergi yükü, sermaye gibi hareketli olan üretim faktörlerinden, işgücü gibi daha az akışkan olan üretim faktörlerine doğru kaymaktadır. Sermayenin aksine emek faktörünün mobilitesi düşüktür. Emek faktörü başka bir vergileme alanına hareket etmek istese bile, çok kolay bir şekilde yapamamaktadır¹⁶⁷.

Vergi takozu emek üzerindeki vergi yükünü ortaya koyan önemli bir göstergedir. İşçilik maliyetinin içindeki vergi ve sosyal güvenlik payı literatürde vergi takozu ya da vergi makası olarak adlandırılmaktadır. Vergi takozu hükümetler

¹⁶⁷ Günaydın ve Benk, **a.g.m.**, s.161.

tarafından işçi ücretlerinden alınan ve işçinin işverene olan maliyetiyle net maaşı ve hükümetin ödediği nakit destekler arasındaki farktır. Vergi takozu emek maliyetinin yüzdesi olarak, gelir vergisi ve işçi-işveren sosyal sigorta katkı payları ve varsa bordro vergilerinden oluşmaktadır¹⁶⁸.

1.1.2008 öncesinde ülkemiz ortalama ücret üzerindeki sosyal güvenlik ve işsizlik sigortası primleri işçi ve işveren hisseleri dahil vergi yükü açısından yüzde 42,7 oranıyla OECD ülkeleri arasında en yüksek ikinci sırada iken; 2008 yılından itibaren Asgari Geçim İndirimi ve 5 puanlık sigorta primi işveren hissesi indirimi ile birlikte ortalama ücret üzerindeki vergi yükü kişinin ailevi durumunu da dikkate alarak kademeli azaltılarak, 2 çocuklu bir ortalama ücretlide yüzde 36,3'e kadar düşmüştür. Böylece 1.1.2008 öncesinde 2 çocuklu ortalama ücretli üzerindeki vergi yükleri açısından OECD ülkeleri arasında ikinci sırada olan Türkiye 2008 sonrasında 5 basamak aşağıya inerek 7 inci sraya gerilemiştir.

C- Vergi Uygulamalarındaki Politika Değişimleri

Vergi uygulamalarındaki politika değişimlerini ortaya çıkaran etmenler; Transfer fiyatlaması, vergi cennetleri, elektronik ticaret ve çevresel vergi politikalarıdır.

1- Teşvik Politikaları

Küresel vergi rekabetinin göstergelerinden biri de, ülkelerin yabancı yatırımlara sağladığı vergisel teşviklerdir. Kullanılma sıklığı açısından ele alındığında teşvik temelli vergi rekabetinin günümüzde oldukça yoğunlaştığı görülmektedir.

Günümüzde gelişmişlik seviyesi ve coğrafi konumu önemsiz bir çok ülke, vergisel teşvik araçlarını kullanmakta ve özellikle DYY'ları çekmeye yönelik politikalar izlemektedir. Hatta vergi rekabeti konusunda kullanılma sıklığı yönünden ele alındığında konu teşvik rekabeti olarak adlandırılabilir.

Teşvik rekabeti kapsamında ülkeler kamu arazilerinin tahsisi, vergi erteleme, düşük faizli kredi kullanımı, hızlandırılmış amortisman gibi çok çeşitli araçları

¹⁶⁸ Canbay, a.g.e., s.121.

kullanabilmektedir¹⁶⁹. Vergi teşvikleri genel teşvik uygulamalarının yalnızca bir türü olmasına karşın yabancı sermayeyi çekebilmek için en yoğun uygulanan teşvik uygulamasıdır. Uluslararası uygulamalarda farklılıklar olsa da, vergi teşvikleri içerisinde en yaygın kullanılanları; vergi indirim, istisna ve muafiyetlikleri, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, vergi erteleme, düşük gelir veya kurumlar vergisi ile vergi tatilidir¹⁷⁰.

Vergi rekabeti uygulamasında kullanılan *teşvik araçları genel amaçlı ve özel amaçlı teşvik uygulamaları* olarak iki grupta incelenmektedir¹⁷¹

Genel amaçlı teşvikler, ülke sınırları içindeki yerleşik olan ve/veya olmayan tüm vergi ödeyicilerinin elde ettikleri tüm vergilendirilebilir gelirlere uygulanan teşvik türüdür. Özellikle gelir ve kurumlar vergisi oranlarında olmak üzere tüketim ve servet vergilerinde genel bir indirim uygulanması veya bazı vergilerle ilgili stopaj uygulamalarının şahıs ve tüm şirketler için gelirin türüne bakılmaksızın kaldırılması genel amaçlı teşvik uygulamalarına örnektir.

Özel amaçlı teşviklerde ise, bir sınırlama söz konusudur. Bu sınırlama; bazı gelir türleri veya sektörler için olabileceği gibi yine belli kategorideki vergi ödeyicileri için yapılmış olabilir. Bu tür teşviklere örnek olarak, yalnızca imalat ve finans sektörüne uygulanan vergi oranı indirimi, sadece yabancıların kazançlarına uygulanan vergi indirimi veya yerleşik olmayanların faiz gelirlerine uygulanan stopaj vergisinin kalkması özel amaçlı teşvik uygulamasına örnektir.

Dünya ülkelerinin küreselleşme hareketleri nedeniyle karşılıklı ekonomik ve sosyal ilişkilerinin artması, uluslararası rekabet dolayısıyla teşvik tedbirleri üzerinde de etkili olmaktadır.

Gerek OECD ülkeleri gerekse AB ülkelerinde uygulamalara bakıldığında her ülkenin ağırlıklı olarak tercih ettiği vergi teşvik türünün farklı olduğu görülmektedir. Ayrıca ülkeler vergi teşviklerinin tüm türlerini de

¹⁶⁹ Saraç, **a.g.e.**, s167.

¹⁷⁰ UNCTAD, **Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey**, ASIT Advisory Studies, No.16, Geneva, 2000, s.20.

¹⁷¹ Ramazan Armağan, Murat İçmen, “Vergi Rekabeti Ve Türkiye’ye Yansıması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2012, C.17, S.2, S.145-172, s.151.

kullanmamaktadırlar. Örneğin birçok OECD ülkesi vergi kredisi şeklindeki teşvik türüne vergi kanunlarında yer vermemektedirler¹⁷²

Vergi teşviklerine en çok önem veren ülkeler; Fransa, Kanada, Norveç, Avustralya ve Hollanda olarak sayılabilir. Bu ülkelerin bilim ve teknoloji için ayırdıkları bütçeler içerisinde vergi teşviklerinin oluşturduğu tutar oldukça önemli bir yere sahiptir. AB ülkeleri içinde de en yüksek vergi teşvikine sahip ülkeler başta İspanya olmak üzere Portekiz ve Çek Cumhuriyeti'dir¹⁷³.

Güneydoğu Asya ülkelerinin tamamında yeni yatırımlara önemli oranda vergi muafiyeti tanınmaktadır. Ancak ülkelerin bir kısmı, öncelikli sektörler için daha uzun süreli muafiyet tanıırken, bir kısmı muafiyetin süresini yatırım yapılan bölgeye göre farklılaştırmaktadır. Singapur öncelikli sektörler için 5-10 yıl arasında tam ya da daha sınırlı kurumlar vergisi muafiyeti, Filipinler az gelişmiş bölgelerdeki öncelikli sektörler için ya da projelere 6-8 yıl aralığında kurumlar vergisi muafiyeti, Malezya multimedya yatırımlarına 10 yıllık, belirli sektörlerde elde edilen gelirlere %70-100 arasında değişen oranlarda 5-10 yıl süreyle muafiyet tanımaktadır. Endonezya 22 sektördeki yeni yatırımlara 3-8 yıl süreyle, Vietnam ise yatırım türüne bağlı olmaksızın 2-8 yıl süreyle muafiyet tanımaktadır. Bunlara ilave olarak Malezya, kabul edilen yatırım harcamalarının %3-40'ı arasında değişen kısmını, Endonezya ise belirli sektörlerdeki yatırım tutarının %30'a kadarlık kısmını yatırım indirimi olarak kabul edebilmektedir¹⁷⁴.

2- Vergi Tatili Uygulaması

Vergi tatili, gelişmekte olan ülkelerin yarısından fazlasının uyguladığı vergi teşviklerinden biri olup, kurumlar vergisi gibi bazı vergilerin belli bir süre ödenmediği dönem olarak tanımlanmaktadır. Vergi tatili genellikle kalkınma için gerekli olan uzun dönemli yabancı yatırımların yapılmasının sağlanması, istihdam ve döviz girdilerinin

¹⁷² OECD, Tax Incentives For Reserach and Development: Trends and Issues, 2002, s.12.

¹⁷³ Mohnen, Pierre and Boris Lokshin, **What Does It Take For an R&D Tax Incentive Policy to be Effective**, United Nations University, Working Paper Series, 2009, s.5.

¹⁷⁴ H. Baumüller, H., **Competing for Business, Sustainable Development Impacts of Investment Incentives in Southeast Asia (Canada: International Institute for Sustainable Development)**, 2009, s.39.

arttırılması amacıyla kullanılan araçlardan bir tanesidir. Gelişmiş ülkelerde ise daha çok satışların artırılması amacıyla uygulanmaktadır¹⁷⁵. Özel amaçlı teşvikler arasında yer alan vergi tatili uygulamaları, genelde yabancı sermayeyi hedef alan ve yabancı sermayenin ülkeye girişinden sonraki belirli bir dönem için vergi dışı tutulmasını sağlayan vergi ayrıcalıklarıdır¹⁷⁶.

Geçici süreli olmalarına rağmen vergi tatili uygulamaları özellikle gelişmekte olan ülkelerin yabancı yatırımları çekmek amacıyla sıklıkla kullandıkları teşvik tedbirleri içerisinde yer almaktadır. Vergi tatili uygulamalarında yabancı yatırımcı ile ev sahibi ülke arasında girişilen bir çeşit pazarlık süreci işlemektedir. Pazarlık sürecinin başlangıcında genelde yabancı firma üstün konumdadır. Ancak, firma sermayesi ülkeye geldikten sonra ülke hükümetinin vergilendirme açısından pazarlık gücü yükselmektedir. Bu nedenle vergi tatili olarak adlandırılan bu tür vergisel teşvik tedbirleri doğası gereği belirli bir süreyi kapsamak zorundadır¹⁷⁷.

Birçok ülkede vergi tatili uygulamalarına rastlamak mümkündür. 25 Orta ve Doğu Avrupa ülkesinin 19'unda vergi tatili uygulaması vardır. 17 Asya ülkesinin ise 13'ünde vardır. Batı Avrupa gibi gelişmiş ülkelerin bulunduğu bir coğrafyada ise daha az olmakla beraber yine de 20 ülkenin 7'sinde vergi tatili uygulamasına rastlanmaktadır. Vergi tatili uygulamaları son yıllarda özellikle yabancı sermaye için rekabete girmiş ülkelerin birincil teşvik aracı olmuştur¹⁷⁸.

3- Serbest Bölgelerde Vergileme Politikası

Serbest bölgeler özellikle gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere dünyanın her yerinde, ihracatı ve seçilen bazı emek yoğun endüstrileri teşvik etmek amacıyla oluşturulan bölgelerdir. Bu bölgelerde her türden vergi teşvik tedbirleri yoğun bir biçimde kullanılmaktadır. Bu bölgelerde ihraç edilmek amacıyla işlenen tüm ürünler

¹⁷⁵ Erkan Yetkiner, "Vergi Tatilinin (Tax Holidays) Doğrudan Yabancı Yatırımların Teşvikindeki Yeri", s.1, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=868> ,(Erişim: 12.3.12).

¹⁷⁶ Chris Doyle ve Sweder Van Wijnbergen, "Taxation of Foreign Multinationals: A Sequential Bargaining Approach to Tax Holidays", **International Tax and Public Finance**, Volume 1, Number 3, 1994, s.211.

¹⁷⁷ Jean François Wen, "Tax Holidays and the International Capital Market", **International Tax and Public Finance**, Volume 4, Number 2, 1997, s.129.

¹⁷⁸ "Vergi Tatili, Türkiye'nin Rekabet Gücünü Artırır", s.72, <http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf>, (Erişim:12.5.12).

ihraç edildikleri takdirde vergisel teşviklerden faydalanırlarken yurt içi piyasaya satılmaları halinde hiçbir vergi teşviğinden istifade edememektedirler¹⁷⁹. Vergi rekabetinde hareketli üretim faktörlerinin ulusal mali sınırlar içerisine gelmesi teşvik edildiğinden, serbest bölgelerin vergi rekabetinde kullanılan araçlardan olmaları tartışmalı hale gelmektedir. Çünkü genel olarak serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında kalan, ülkede geçerli bulunan ticari, mali ve ekonomik alanlarda var olan hukuki ve idari düzenlemelerin tamamen veya kısmen uygulanmadığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkelerin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁰.

Tablo 15: Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)

Ülkeler	Bölgelere Giriş	%	Bölgelerden Çıkış	%	Toplam	%
I. OECD ve AB Ülkeleri	4.716.740	47,54	3.989.404	31,35	8.706.145	38,44
A. AB (27) Ülkeleri	3.739.188	37,69	3.506.416	27,55	7.245.604	31,99
B. Diğer OECD Ülkeleri	977.552	9,85	482.989	3,80	1.460.541	6,45
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	14.486	0,15	21.209	0,17	35.695	0,16
III. Bağımsız Devletler Topluluğu	385.300	3,88	653.688	5,14	1.038.987	4,59
IV. Kuzey Afrika ve Ortadoğu	510.261	5,14	1.347.331	10,59	1.857.592	8,20
V. Diğer Ülkeler	1.626.015	16,39	912.819	7,17	2.538.833	11,21
VI. Türkiye	2.668.180	26,89	5.800.743	45,58	8.468.923	37,40
TOPLAM	9.920.982	100,0	12.725.193	100,0	22.646.175	100,0

Kaynak: http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36A65F54/sb_ulke.pdf, 2011.

Serbest bölgelerin ülkelere veya bölgelere göre ticaret hacmi birbirinden farklılık göstermektedir. En yüksek ticaret hacmi OECD ve AB ülkelerine yapılmaktadır. Türkiye'deki serbest bölgelere giriş yapan ticaret hacmi 2.668.180 000 ABD Doları iken, bölgelerden çıkış ise 5.800.743.000 ABD Dolarıdır.

4- Kıyı Ötesi Bankacılık

Kıyı bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullanıldığı, uluslararası alanlarda fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi söz konusudur. Finansal hizmetlerin ve

¹⁷⁹ Howell Zee, Janer Stotsky ve Eduardo Ley, "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries", **World Development**, Vol.30, No:9, 2002, s.1507.

¹⁸⁰ Filiz Giray, "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:272, 2004, s.180.

genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyetlerin yürütüldüğü, ülke içindeki bankacılık sektörüne yönelik tüm yasal düzenlemelerin kapsamı dışında tutulan, mali ve hukuksal avantajlar sayesinde müdahale, denetim ve vergilemenin asgari koşullarda tutulduğu ve bu nedenle geçmişte vergi sığınağı, günümüzde ise uluslararası kıyı ötesi mali merkezler olarak adlandırılan bankacılık türü mevcuttur¹⁸¹.

Tablo 16: Dünyadaki Bazı Önemli Kıyı Bankacılığı Merkezleri

Aruba	1986'da iç işlerinde bağımsız, dış işlerinde Hollanda'ya bağlıdır. Aruba'da Kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunan şirketler kambiyo kısıtlamalarından Muaf tutulmaktadır.
Bahama Adaları	İngiliz hukuk sistemini benimseyen ülke, en önemli kıyı bankacılığı merkezlerinden birisidir, Kurumlar ve gelir vergisi, gelir vergisi tevkifatı ve veraset vergisi uygulaması yoktur.
Bahreyn	1975 yılından itibaren kurulmasına izin verilen kıyı bankacılığı faaliyetine başlayan ülkede, halen 75 kıyı bankası faaliyette bulunmaktadır. Türk bankalarından Yapı Kredi ve Pamukbank'ın kıyı bankacılığı yapmak amacıyla kurdukları 2 şube vardır. Gelir ve kurumlar vergisi ve kambiyo kontrolü yoktur.
Cayman Adaları	Bir İngiliz kolonisi olan Cayman Adaları dünyanın en önemli kıyı bankacılık merkezlerinden biridir. Yerleşik ve yerleşik olmayanların ülke içinden ya da dışarıdan edindikleri gelir veya servetleri üzerinden doğrudan vergilendirme yapılmamakta ancak ithalat dolayısıyla gümrük vergisi alınmaktadır.
Dublin	1987'de serbest bölge olarak faaliyete başlamıştır. Bu merkezde hem yurt içi hem de yurt dışı işlemleri yapılabilmektedir. Çoğu kıyı bankacılık merkezinin ada olması, yerleşim yerlerinin sınırlı ve maliyetli olmasına sebep olmuşken, Dublin çok uygun fiyatlarla ve en iyi koşullarda yerleşim olanağı sunmaktadır.
Malta	İngiliz hukuk sistemi benimsenmiştir. Malta, özellikle yatırım fonu, uluslararası bankalar ve ticari şirketler için çekici bir ortam sunmaktadır. Finansal hizmetler sektörü ve uluslararası yatırımın geliştirilmesi en temel ekonomik hedeflerdir. Yabancı sermaye girişinde kambiyo kontrolü yoktur.
Singapur	Avrupa ve Asya ile aynı iş gününde, ticaret yapma şansına sahip olmasından dolayı 13 yerel bankanın yanı sıra 115 yabancı ticari bankayla sayılı finans merkezleri arasına girmiştir. Ülkede kambiyo kontrolü yoktur. Sermaye ve karlar kolayca yurtdışına çıkmaktadır.
Uruguay	Güney Amerika'da vergi cenneti olarak nitelendirilebilecek tek kıyı bankacılık merkezi Uruguay, kıyı bankacılığı işlemlerinin çoğunu aynı zamanda dış ticaretinin en büyük ortakları olan Arjantin ve Brezilya ile yapmaktadır. Liberal kambiyo politikaları uygulayan Uruguay'da son 20 yıldır kambiyo kontrolü yoktur

Kaynak: Ali Cimat ve Mahir Taş, “Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/02.htm>

Kıyı bankacılığı genellikle ülkeler tarafından kendi sınırları içerisinde oluşturulan “Serbest Bölgeler” de faaliyet göstermekle birlikte, ülke sınırlarının tamamını kıyı bankacılığına açan ülkeler de bulunmaktadır. Ülkelerin birçoğu, kendi sınırları içerisinde faaliyet gösteren kıyı bankacılığı uygulamaları farklı ülkelerde bulunmaktadır.

¹⁸¹ Hakan Güçlü, “Kıyı (Off-shore) Bankacılığı ve İmar Bank Off-Shore Ltd.”, s.1, <http://www.belgeler.com/blg/2a3i/off-shore>, (Erişim:15.4.12)

5- Tercihli Vergi Rejimi

Yabancı yatırımcıyı kendi ülkesine çekmek isteyen ülkelerin en yoğun şekilde başvurdukları uygulamalar sıfır veya çok düşük oranlı vergi rejimi, vergi kanunlarının içinde ya da idari uygulamalarda ya da vergi sistemi dışında özel bir vergi düzenlemesiyle yapılabilir¹⁸². Bu şekilde hareketli üretim faktörleri üzerindeki vergi yükü, oranların düşürülmesi yoluyla azaltılmakta, ancak zararlı vergi rekabetinin doğmasına da neden olmaktadır. Tercihli vergi rejimi, vergi cenneti olmayan birçok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir.

Tercihli vergi rejimini belirleyen temel faktörler; düşük veya sıfır efektif vergi oranı uygulanması, vergi rejimi içinde serbest vergi kantonları yaratılması, şeffaflıktan yoksunluk, etkin bilgi değişiminin olmamasıdır. Yardımcı faktörler ise; matrahın suni olarak tanımlanmış olması, uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanması, vergi oranı veya matrahın pazarlığa tabi olması, bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının bulunması, yurt dışında elde edilen vergiden istisna edilmesi, çok sayıda çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının olması, potansiyel zarar verici tercihli vergi rejimleridir¹⁸³.

¹⁸² Yenal Öncel ve Tercan Öncel, “Uluslararası Vergi Rekabet”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 44. Seri, 2004, s.11.

¹⁸³ Şennur Hoşyumruk, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Eskişehir, 2003, s.35-41.

Tablo 17: OECD Tarafından Deklare Edilen Tercihli Vergi Uygulamaları

Ülke Adı	Rejim Adı	Ülke Adı	Rejim Adı
Sigotacılık		Denizcilik	
Avustralya	Off-shore Bankacılık Merkezleri	Kanada	Uluslararası Gemicilik
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	Almanya	Uluslararası Gemicilik
Finlandiya	Aland Captive Sigortacılık Rejimi	Yunanistan	Gemicilik Büroları
İtalya	Trieste Finansal Hizmet Sig. Merk.	Yunanistan	Gemicilik Rejimi
İrlanda	Uluslararası Finansal Hiz. Merk.	İtalya	Uluslararası Gemicilik
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merk.	Hollanda	Uluslararası Gemicilik
Lüksemburg	Re-sigorta Şirketleri	Norveç	Uluslararası Gemicilik
İsveç	Yabancı Sigorta Şirketleri	Portekiz	Uluslararası Gemicilik
Finans ve Leasing		Dağıtım Merkezi Rejimleri	
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	Belçika	Dağıtım Merkezleri
Macaristan	Risk Sermayesi Şirketleri	Fransa	Lojistik Merkezler
Macaristan	Tercihli Rejimler	Hollanda	Maliyet Toplama ve İndirim Kuralı
İzlanda	Uluslararası Ticaret Şirk.	Türkiye	Türk Serbest Bölgeleri
İrlanda	Uluslararası Finans Merk.	Hizmet Merkezi Rejimleri	
İrlanda	Shannon Hava Alanı	Belçika	Hizmet Merkezleri
İtalya	Treaste Finansal Hizmet Sig. Mer.	Hollanda	Maliyet Toplama Kuralları
Lüksemburg	Finans Şubesi	Çeşitli Faaliyetler	
Hollanda	Uluslararası Finansal Gelirler	Belçika	Yasal Olmayan Serm. Kuralları
Hollanda	Gruplar Arası Finansal Faaliyetler	Belçika	Yabancı Ticaret Şirketleri
Hollanda	Finans Şubesi	Kanada	Mukim Olmayanlara Ait Yat. Şirk.
İspanya	Basque ve Navara Koord. Merk.	Hollanda	Yasal Olmayan Sermaye Kural.
İsviçre	Yönetim Şirketleri	ABD	Yabancı Ticaret İşbirlikleri
Fon Yönetimi		İş Merkezi Rejimleri	
Yunanistan	Çok Taraflı Fonlar ve Portföy Şirk.	Belçika	Koordinasyon Merkezleri
İrlanda	Uluslararası Fin. Hiz. Merkezi	Fransa	İş Merkezi Merkezleri
Lüksemburg	Yönetim Şirketleri	Almanya	İzleme ve Koordinasyon Merk.
Portekiz	Uluslararası Akdeniz İş Merkezi	Yunanistan	Yabancı Şirketlere Ait Şubeler
Bankacılık		Hollanda	Maliyet Top. Kuralları
Avustralya	Off-shore Bankacılık Merkezi	Portekiz	Uluslararası Akdeniz İş Merkezi
Kanada	Uluslararası Bankacılık Merkezi	İspanya	Basque ve Navara Koordinasyon
İrlanda	Uluslararası Finansal Hiz. Merk.	İviçre	Yönetim Şirketleri
İtalya	Trieste Finansal Hizmet Sig. Merk.	İsviçre	Hizmet Şirketleri
Kore	Yabancı Faaliyetlerin Offshore Fal		
Portekiz	Uluslararası Akdeniz İş Merkezi		
Türkiye	İstanbul Offshore Bankacılık Rej.		

Kaynak: OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000, s.12-14.

6- Transfer Fiyatlaması

Uluslararası literatürde oldukça fazla tartışılan kavramlardan biri de, Transfer Fiyatlandırmasıdır(Transfer Pricing). Transfer fiyatlandırması, birbiriyle bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır. Benzer şekilde, "... transfer fiyatlandırılması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı olarak bağlantılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya alt şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibariyle hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir"¹⁸⁴.

Transfer fiyatlandırılmasına ilişkin ilk yasal düzenlemeler ABD’de yapılmıştır. Çok uluslu şirketlerin artan faaliyetleri neticesinde bu trend diğer gelişmiş ülkelerde devam etmiş ve transfer fiyatlandırması alanında uluslararası kurallar ve ilkeler oluşturulması amacıyla 1970’lerde OECD bünyesinde çalışmalar başlamıştır. Söz konusu çalışmalar 1995 yılında ilk OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nin yayınlanmasıyla sonuca bağlanmıştır. Ancak ilerleyen yıllarda yeniden revize edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. 2010’da OECD Transfer Fiyatlandırması yeniden revize edilmiştir¹⁸⁵.

Küreselleşme süreciyle birlikte gelişmiş ülkelerdeki çok uluslu şirketlerin dünya pazarlarıyla daha yakından ilgilendikleri ve çeşitli ülkelerdeki pazarlara daha fazla hakim olmaya başladıkları görülmektedir. Bu doğrultuda bu şirketlerle yavru şirketleri arasında oluşan mal ve hizmet, ithalat ve ihracat işlemlerinde transfer fiyatlaması uygulanmaktadır¹⁸⁶. Genelde Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ)’ların ana şirketleri yüksek vergi oranları uygulamaya devam eden gelişmiş ülkelerde, yatırımları ise yabancı sermayeye uyguladıkları vergi avantajları nedeniyle vergi cennetleri (tax havens) veya vergi sığınakları (safe harbours) olarak adlandırılan ülkelerde bulunmaktadır. Bu nedenle ÇUŞ’ların kendi aralarında ve sınır aşırı yaptıkları mal ve hizmet

¹⁸⁴ Şükrü Şenalp, “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırılması ve İlişkili Taraf Kavramları”, 2006, http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm, (Erişim: 18.4.12).

¹⁸⁵ Pwc, “Transfer Fiyatlaması”, <http://www.pwc.com/tr/tr/microsite/transfer-pricing/hizmetlerimiz/transfer-fiyatlandirmasi.jhtml>, (Erişim:4.4.12).

¹⁸⁶ Yıldız, a.g.e., s.79.

transferlerindeki fiyatlandırma işlemleri hem bu şirketleri hem de işlemlerin yapıldığı ülkeleri yakından ilgilendirmekte, ana şirketlerin bulunduğu ülkeler ile yatırımların yapıldığı ülkeler arasında ihtilafa neden olmaktadır¹⁸⁷. Dünyada bazı önemli kıyı bankacılığı merkezleri; Aruba, Bahama Adaları, Bahreyn, Cayman Adaları, Dublin, Malta, Singapur ve Uruguay'dır¹⁸⁸.

7- Vergi Cennetleri

Vergi cenneti, cebri bir nitelik taşıyan bir verginin olmadığı veya vergisel önemli ayrıcalıkların yaşandığı yerleri tanımlamak için kullanılmaktadır¹⁸⁹. Ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olmaları vergi cenneti konusunda tek bir tanımın yapılamamasına neden olmaktadır. Vergi cennetleri konusunda yapılan farklı tanımların bazıları şöyledir. Vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli koşullar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak sağlayan yargısal düzenlemelerdir¹⁹⁰. Vergi cennetleri yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi sorumluluklarından kaçabilmesi için özel ve ayırımı vergisel düzenlemeler sunan sistemlerdir¹⁹¹.

Küreselleşme eğilimlerinin tüm dünyada hızla yayılmasıyla birlikte ortaya çıkan ve özellikle gelişmiş ülkeleri ciddi bir şekilde endişelendiren önemli bir sorun vergi cennetleri (tax haven) veya vergi sığınaklarıdır. Bazı ülkeler, küreselleşme süreci ile birlikte, sermaye hareketlerini kendi ülkelerine çekebilmek için vergilendirme alanında küresel ekonominin gerekleri olarak görülen muafiyet ve istisnaları çok geniş tutmuş, kendi ülkelerini serbest Pazar haline dönüştürmeye çalışmış, hiç vergi almamak

¹⁸⁷ Muter, Çelebi ve Sakıncı, **a.g.e.**, s.221.

¹⁸⁸ Ali Cimat ve Mahir Taş, "Türkiye'de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirmeleri", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:7, Sayı 80, 2004, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/02.htm>, (Erişim: 12.5.12).

¹⁸⁹ Saygın Eyüpgiller, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD, Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:222, 2002, s.42.

¹⁹⁰ Erkan Yetkiner, "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl.10, Sayı:235, 2001, s.92.

¹⁹¹ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.10.

ya da çok kısıtlı alanları vergiye tabi tutmak suretiyle birçok ülke için zararlı olabilen ve vergi cenneti olarak adlandırılan oluşuma zemin hazırlamıştır¹⁹².

İkinci Dünya Savaşı sonrasında 1970'li yılların başlarında birçok Amerikan Bankası, Caribbean vergi cennetini oluşturmuş ve bu tarihten sonra da diğer vergi cenneti ülkeler artmaya başlamıştır. Bütün bu gelişmelerin ardından, teorik açıdan kesin ve net bir tanımlama yapılmamış olsa da vergi cennetleri ile ilgili olarak 1960'lardan itibaren birçok ülke vatandaşlarını vergi cenneti işlemlerinden men amacıyla kendilerine özgü bir takım ulusal tanımlamalar yapmışlar hatta Federal Almanya, yine aynı yıllarda kabul ettiği bir yasa ile vergi cenneti sayılan ülkeleri liste halinde ilan etmiştir¹⁹³.

Vergi cenneti kavramı yaygın olarak kullanılmasına rağmen, uluslararası alanda henüz kabul edilebilir nitelikte bir tanımlama yapılamamıştır. Bunun nedeni, bu vergi cenneti kavramının göreceli bir kavram olması ve bu kavramı bütün boyutlarıyla kavrayacak açık ve objektif tek bir kriterin bulunamamasıdır. Herhangi bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanması son derece güçtür. Bununla birlikte bütün özellikleri taşıyacak biçimde olmasa da vergi cenneti ile ilgili bazı tanımlar yapılmıştır¹⁹⁴.

OECD vergi cennetini şöyle tanımlamaktadır: Eğer ülke vergi rekabetinde aşağıya doğru yarışı engellemeye çalışmaz ve diğer ülkelerdeki vergi gelirlerinin kaybına aktif olarak neden oluyorsa, bu ülkeler teknik bir terim olmamakla birlikte vergi cenneti ya da sığınağı olarak söz edilmektedir¹⁹⁵. Bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanmasında kullanılacak ölçütler şunlardır:¹⁹⁶

- *Ülke vatandaşı olmayan kişilere kendi ülkelerindeki vergilerden kaçmak için kullanabilecekleri bir yer sunan ülkelerde, mevzuatın uygulamaya koyduğu sıfır ya da nominal oranlı olup olmadığı,*

¹⁹² Heper ve Hoşyumruk (2002), **a.g.m.**, s.38.

¹⁹³ Fethi Heper ve Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum I", **Yaklaşım Dergisi**, 2002, s.1.

¹⁹⁴ İhsan Günaydın (1999a), "Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları", **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:126, 1999, s.76.

¹⁹⁵ OECD; **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, Paris, 1998, s.19-20.

¹⁹⁶ OECD (1998);**a.g.e.**, s.23.

- *Vergi mükelleflerinin sıfır ya da düşük oranlı vergi mevzuatlarından elde ettikleri kazançları hakkında bilgi almak isteyen ülkelerle etkin bilgi alışverişini engelleyici yasalar veya yönetsel uygulamalar olup olmadığı,*
- *Vergi yönetimi ile vergi yükümlüleri arasında, mevzuatta yer almayan hükümler içeren, şeffaflığı önleyici, özel anlaşmalar olup olmadığı,*
- *Gelen sermayenin mal ve hizmet üretmekten çok kaynak ülkelerdeki ağır vergi yükünden kurtulmak amacını taşımasıdır.*

Vergi cennetleri genel olarak iki grupta sınıflandırılmaktadırlar¹⁹⁷. Üretici vergi cennetleri olarak da tanımlanan birinci grup ülkelerde, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulanmaktadır. Bu ülkelerin amacı, fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetleri, ülkelerine çekmektir. Genel vergi sistemi içerisinde düşük oranda vergilendirilen bu rejimler, diğer gelir gruplarından ayrı değerlendirilmektedirler. İkinci grup vergi cennetlerinde ise, yasal ikametgahı bu ülkede olan işletmelerin gelirlerine göre çok düşük oranda vergi uygulanmaktadır. Geleneksel vergi cennetleri olarak da tanımlanan bu gruptaki ülkeler, vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma amacı olan birey ve kurumlara ücreti karşılığında bir hizmet sunmaktadırlar¹⁹⁸.

OECD tarafından tamamen zararlı kabul edilen ve engellenmeye çalışılan uygulamalardan vergi cennetleri ve transfer fiyatlamasına yönelik düzenlemeler büyük önem taşımaktadır. Vergi rekabetini olumsuz etkileyen bu uygulamaların azaltılması veya ortadan kaldırılması üzerine çok çeşitli çalışmalar yapılmaktadır.

a- Vergi Cenneti Ülkelerde Vergilendirme Yöntemleri

Bazı ada devletleri, vergi cenneti sistemini seçmişlerdir. Bunlar, genellikle doğrudan vergileri kaldırarak sadece dolaylı vergilerden oluşan bir vergi sistemi uygulamaktadırlar. Diğer bazı ülkeler ise, bu tür uygulamaları sadece ihracat odaklı

¹⁹⁷ Daniel Shaviro, Some Observations Concerning Multi-Jurisdictional Tax Competition, New York University Law School Public Law and Legal Theory, **Working Paper No.13**, s.28.

¹⁹⁸ Öz, **a.g.e.**, s.125.

özel serbest bölgeler için uygulamaktadırlar. Vergi cenneti ülkelerin bazılarında hiç vergi alınmamakta, bazılarında yurt içi kaynaklar vergilendirilirken yurt dışı kaynaklardan vergi alınmamakta, bir kısmında normalde diğer ülkelerin uyguladıklarından düşük oranlı vergileme, bazılarında da belirli tipteki şirketlere özel vergileme rejimi uygulanabilmektedir¹⁹⁹.

Vergi cennetlerinde faaliyette bulunulmasının en temel nedeni, bu yerlerin sağladıkları vergisel avantajlardır. Vergi cennetleri ya tüm ya da belirli gelir unsurları üzerine vergi koymamakta veya vergi cennetini kullananların gelirlerini beyan etmeleri gereken ülkeler tarafından konulan vergiyle kıyaslandığında, düşük bir efektif vergi oranı uygulamaktadır. Bu ülkelerde, yasal vergi oranlarının düşük olmamasına rağmen efektif vergi oranları düşüktür. Vergi cenneti ülkeler uyguladıkları vergi sistemlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:²⁰⁰

- *Verginin Olmadığı Ülkeler:* Bu gruba giren ülkelerde, kazanç, irat ya da servetler üzerinden hiçbir şekilde vergi alınmamaktadır. Bu ülkelere, Bermuda, Bahama ve Cayman Adaları örnek gösterilebilir.
- *Yurt Dışı Faaliyet Kazançları Üzerinden Vergi Alınmayan Ülkeler:* Bu gruba giren ülkelerde vergi, işletmelerin yalnızca yurt içi faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden alınmakta, yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ise vergiye tabi olmamaktadır. Bu ülkelere, Panama, Liberya, Cebeli Tarık (Gibraltar), Isle of Man gibi ülkeler örnek gösterilebilir.
- *Düşük Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler:* Bu ülkelerde, kurum kazançlarına nerede elde edilirse edilsin vergi uygulanmaktadır. Ancak, vergi oranı oldukça düşük olmaktadır. Bu ülkelere, KV oranının % 4,25 olarak uygulandığı Güney Kıbrıs Rum Kesimi örnek gösterilebilir.
- *Özel Vergi Rejimi Olan Ülkeler:* Bu ülkelerde, gelir, kazanç ve iratlara vergi uygulanmaktadır. Ancak, belirli tipteki şirketlere veya işlemlere vergi

¹⁹⁹ Canbay, a.g.e., 165-166.

²⁰⁰ Öz, a.g.e.,s.130-132.

avantajları sağlamaktadır. Örneğin, gemicilik işletmelerinin faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınmamaktadır. Hollanda Antileri holdinglere, Panama gemicilik işletmelerine ve Barbados uluslararası finansal şirketlere özel vergi uygulamaları sunmaktadırlar²⁰¹.

Vergi cenneti ülkelerde, verginin ödenmemiş olması durumunda, yerel idarelerin bazı yaptırımlarıyla karşılaşabilmektedir. Bunlara, işletme kaydının kamuoyuna açıklanması, işletme kaydının silinmesi ya da işletmenin yaptığı bütün işlemlerin geçersiz sayılması gibi uygulamalar örnek gösterilebilir²⁰².

b- Vergi Cenneti Ülkeler ve Sınıflandırılması

Vergi cenneti olan ülkelerin bir kısmı bağımsız devletler olduğu gibi çoğu vergilendirme yetkisi olan ancak çeşitli derecelerde bir ülkenin hükümrancılığı altında bulunan ülkelerdir. Bu ülkeler genellikle coğrafik olarak çok dar alanda kurulu oldukları için de doğrudan yatırımlar için uygun şartlara sahip değildirler. Bu nedenle ihtiyaç duydukları yatırımları ve sermayeyi daha çok portföy yatırımı şeklinde elde etmeye çalışmaktadırlar. Nitekim bu ülkelerin çoğu sağladıkları vergi ve vergi dışı avantajlarla diğer ülkelerden ve uluslararası mali piyasalardan önemli miktarda sermaye ve portföy yatırımlarını kendi ülkelerine çekmeyi başarmıştır²⁰³.

Günümüzde sayıları giderek artan çok sayıda vergi cenneti ülke mevcuttur. Bu ülkelerin mevcudiyeti uluslararası vergileme alanında önemli sorunlara neden olmaktadır. Çünkü ülkelerin uyguladıkları vergi politikaları yatırım kararları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ülkelerin uyguladıkları vergi politikaları bazen yatırım teşvikleri kadar etkili olabilmektedir. Bu sebepten dolayı ülkelerin uyguladıkları vergi politikaları çok uluslu şirketlerin reel faaliyetlerinin yönü ve düzeyi üzerinde etkili oldukları gibi finansal politikalarının şekillenmesinde önemli bir role sahiptir²⁰⁴.

²⁰¹ İhsan Günaydın, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, 1999, s.77.

²⁰² Öz, **a.g.e.**, s.132.

²⁰³ Yıldız, **a.g.e.**, s.55.

²⁰⁴ Yıldız, **a.g.e.**, s.60.

Vergi cennetleri küçük ve doğal kaynaklarının kıtlığı nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun değildirler. Bu nedenle fiziki yatırımları teşvik edememelerinden dolayı, finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından çekim sağlamakta ve bankacılık, muhasebe, hukuk hizmetleri sunarak, iletişim, ulaşım, otel, ofis araç ve gereçleri gibi altyapı hizmetleri sağlayarak birey ve kurumların vergi yüklerini azaltmayı önermektedir²⁰⁵.

Dünya ölçeğinde dikkate değmeyecek ölçülerde nüfusa ve yüzölçüme sahip bulunan vergi cennetleri, yapılan çeşitli bilimsel çalışmalar sonucunda farklı kriterlere göre birkaç şekilde sınıflandırılabilir;

- Verginin bulunmadığı ülkeler (Cayman Adaları, Bahama ve Bermuda)
- Sadece vergi cennetlerinden elde edilen gelir üzerinden vergi alınmaması veya diğer ülkelerden elde edilen gelirden çok düşük oranlı vergi alınması (Hong Kong, Panama, Libery)
- Belli tip şirketlere veya işletmelere vergi kolaylıkları veya avantajları sağlayan ülkeler (Channel Adaları, Lüksemburg, The Isle of Man, Monako)

Bunların dışında vergi cennetleri çeşitli yazarlar tarafından da sınıflandırılmıştır. Bu çalışmalara göre ise vergi cennetleri altı gruba ayrılarak sınıflandırılmaktadır; Sıfır vergi alan ülkeler, Düşük oranlı vergi alan ülkeler, Yabancı ülkelerden elde edilen gelirden vergi almayan ülkeler, Off-Shore şirketlere ve holding şirketlere özel teşvik sağlayan ülkeler, İhracat ve imalata sıfır vergi veren ülkeler, Uluslararası şirketlere vergi kolaylıkları tanıyan ülkeler.

Ayrıca vergi cennetleri coğrafi olarak da sınıflandırılmaktadır. Bunlar ise beş gruba ayrılarak sınıflandırılmaktadır;

Günümüzde vergi cenneti sayılan ülkelerde büyük bölümü finansal özellik taşıyan yaklaşık 6.5 trilyon dolarlık bir iktisadi değer işlem görmektedir. Dünyadaki en büyük 1200 ticari şirketin toplam piyasa sermayesinin 16.6 trilyon dolar, ABD'deki

²⁰⁵ Servet Saygın Eyüpgiller, **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s.42.

özel sektör fiziki sermaye toplamının 25 trilyon dolar ve toplam yatırım fonları değerinin 7 trilyon dolar olduğu dikkate alındığında, vergi cennetlerinin iktisadi açıdan sahip oldukları güçlü konum çok daha netleşmektedir²⁰⁶.

OECD tarafından 2009 yılında hazırlanan rapor çerçevesinde vergi cenneti ülkeler ve sınıflandırılması aşağıdaki gibidir:

Tablo 18: OECD 2009 İlerleme Raporu'na Göre Vergi Cenneti Ülkeler I

Uluslararası Kabul Edilen Vergi Standartını Yerine Getiren Ülkeler			
Argentina	Germany	Korea	Seychelles
Australia	Greece	Malta	Slovak Republic
Barbados	Guemsey	Muritus	South Africa
Canada	Hungary	Mexico	Spain
China	Iceland	Netherlands	Sweden
Cyprus	Ireland	New Zeland	Turkey
Czech Republic	Isle of Man	Norway	United Arab Emirates
Denmark	Italy	Poland	United Kingdom
Finland	Japan	Portugal	United Stataes
France	Jersey	Russian Federation	US Virgin Islands

Kaynak: OECD, *A Progress Report on The Jurisdictions Surveyed By the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*, Progress made as at 2nd April 2009.

<http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (18.05.2009).

Vergi cenneti ülkelerin temel amacı, uluslararası piyasalardaki sermaye ve portföy yatırımlarını kendilerine çekmektir. Dolayısıyla bu ülkelerin temel politikası sermayeyi ülkeye nasıl çekebileceğine yöneliktir. Bu ülkelerin çoğu yüzölçümü ve nüfus itibarıyla küçük ülkeler olmasına rağmen, gelir düzeyi yüksek ülkelerdir. Sanayi ya da tarım sektörü değil, hizmet sektörünün özellikle de bankacılık (off shore) hizmetlerinin gelişmiş olduğu ülkelerdir. Dolayısıyla, vergi cenneti bu ülkeler yüksek gelir düzeylerini diğer ülkelerin aleyhine olacak şekilde mobil sermayeye sundukları vergi ve vergi dışı avantajlar yoluyla sağlamaktadır²⁰⁷.

²⁰⁶ Stephen Entin, "Treasury's Qualified Intermediary Regulations and the OECD Tax Haven Initiative: Threats to International Capital Mobility and Investment", **IRET Congressional Advisory 116**, Institute for Research on the Economics of Taxation, 2001, s.5.

²⁰⁷ Canbay, **a.g.e.**, s.157.

Tablo 19: OECD 2009 İlerleme Raporu'na Göre Vergi Cenneti Ülkeler II

Vergi Standartlarını Kabul Eden, Ama Henüz Yerine Getirmeyen Ülkeler					
Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı	Ülke	Taahhüt Yılı	Anlaşma Sayısı
Andora	2009	(0)	Marshall Islands	2007	(1)
Anguilla	2002	(0)	Monaco	2009	(1)
Antigua and Barbuda	2002	(7)	Montserrat	2002	(0)
Aruba	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Bahamas	2002	(1)	Neth. Antilles	2000	(0)
Bahrain	2001	(6)	Niue	2002	(0)
Belize	2002	(0)	Panama	2002	(0)
Bermuda	2000	(3)	St Kitts and Nevis	2002	(0)
British Virgin Islands	2002	(3)	St Lucia	2002	(0)
Cayman Islands	2000	(8)	St Vincent& Grenadines	2002	(0)
Cook Islands	2002	(0)	Samoa	2002	(0)
Dominica	2002	(1)	San Marino	2000	(0)
Gibraltar	2002	(1)	San Marino	2002	(0)
Grenada	2002	(1)	Turks and Caicos Islands	2003	(0)
Liberia	2007	(0)	Vanuatu		
Liechtenstein	2009	(1)			
Diğer Finansal Merkezler					
Austria	2009	(0)	Guatemala	2009	(0)
Belgium	2009	(1)	Luxembourg	2009	(0)
Brunei	2009	(5)	Singapore	2009	(0)
Chile	2009	(0)	Switzerland	2009	

Kaynak: OECD, **A Progress Report on The Jurisdictions Surveyed By the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard**, Progress made as at 2nd April 2009. <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (18.05.2009).

OECD Nisan 2009'da yayımladığı ilerleme raporunda vergi cenneti listesindeki ülkeleri, kara, gri ve beyaz olmak üzere 3 ayrı kategoriye ayırmıştır. Uluslararası anlaşmalara dayalı vergi standartlarını büyük ölçüde uygulamaya koyan ülkeleri beyaz, uluslararası anlaşmalara dayalı vergi standartlarını uygulama sözü veren ancak henüz tam olarak uygulamayanları gri, uygulamaya yanaşmayan ülkeleri de kara listeye alan OECD, 4 ülkeyi en kötü kategoride göstermektedir²⁰⁸.

²⁰⁸ Canbay, a.g.e., s.157.

Tablo 20: OECD 2009 İlerleme Raporu’na Göre Vergi Cenneti Ülkeler III

Uluslararası Kabul Edilmiş Vergi Standartlarını Yerine Getirmeyen Ülkeler			
Ülke	Anlaşma Sayısı	Ülke	Anlaşma Sayısı
Costa Rica	(0)	Philippines	(0)
Malaysia (Labuan)	(0)	Uruguay	(0)

Kaynak: OECD, **A Progress Report on The Jurisdictions Surveyed By the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard**, Progress made as at 2nd April 2009. <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (18.05.2009).

Kara listede yer alan ülkeler, Kosta Rika, Malezya, Filipinler ve Uruguay’dır. OECD raporunda bu 4 ülke vergi düzenlemeleri konusunda işbirliği yapmaya sıcak bakmamaktadır. Türkiye ise vergi standartları uygulamasını büyük ölçüde hayata geçiren ülkelerin bulunduğu beyaz listede yer almaktadır²⁰⁹.

8- Elektronik Ticaret

OECD’nin tanımına göre elektronik ticaret, elektronik ortamda mal ve hizmetlerin (ürünlerin) üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır²¹⁰. BM tanımlamasına göre de e-ticaret “bilgilerin herhangi bir elektronik ortamda üreticiler, tüketiciler ve diğer taraflarca paylaşılarak işletmeden işletmeye ya da işletmelerden tüketicilere organize edilen ve gerçekleştirilen ticaret işlemleridir²¹¹”. Avrupa Komisyonunun 1997 yılında yapmış olduğu tanıma göre elektronik ticaret, “işletme faaliyetlerinin elektronik olarak yapılması”dır. Bu faaliyetin metin, ses ve video verilerinin elektronik olarak işlenmesi ve aktarımına dayanmaktadır. Elektronik ticaret bu boyutuyla mal ve hizmet alımı ve ödemelerinin dijital olarak yapılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mamülleri (tüketici malları, spesifik ekipmanları) ve hizmetleri (bilgi hizmeti, finansal ve yasal

²⁰⁹ Canbay, a.g.e., s.157.

²¹⁰ Aziz Özbek, “Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 148, 2000a, s.44.

²¹¹ UN, **Electronic Commerce: Need for a Global Facilitation Approach**, CEFAC/ECAWG/97N003, 1997, s.3.

hizmetler) ve hem de geleneksel faaliyetleri (sağlık, bakım ve eğitim) kapsamaktadır²¹².

a-Elektronik Ticaretin Dünyadaki Gelişim Süreci

1970'li yıllardan bu yana Elektronik Veri Değişimi-EVD temeli üzerinde bu işlemler yapılmaktadır. Günümüzde e-ticaret özellikle donanım, yazılım ve telekomünikasyon alanlarındaki standartlaşma, düşük maliyet ve buradan ortaya çıkan internet nedeniyle büyük bir önem kazanmıştır. Çok sayıdaki yeni teknoloji ve uygulamalar, bugün her şeyden önce güven oluşturmaya yönelmekte, şifrelemeye yönelik yöntemler geliştirmektedir. Buna göre e-ticareti; telekomünikasyon protokolleri, güvenlik alt yapıları, dijital para, elektronik alışveriş ve alışveriş merkezleri, EVD, smart akıllı kartlar, mobil ve/veya acenteler-temsilciler, müzakere protokolleri ve stratejileri, e-noterler, belgelendirme-sertifikasyon otoriteleri, işletme içi iş akışı yönetimi, e-sözleşmeler ve ticari işlemlerin internette gerçekleştirilmesine yönelik ileri teknolojilerin kullanımı olarak tanımlanmaktadır²¹³.

Dünya internet kullanım oranı bakımından Türkiye 13. sırada yer almaktadır. Elektronik ticaretin gelişmesinde büyük katkısı olan internet kullanımı nüfusun hemen hemen yarısı tarafından gerçekleştirilmektedir. Toplam dünya nüfusu üzerinden baktığımız zaman, nüfusun yüzde 28.7'si internet kullanıcısıdır.

²¹² Aziz Özbek, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:148, 2000, s.44.

²¹³ Hans-Dieter Zollondz, "Electronic Commerce", (Der. Hans-Dieter Zollondz), **Lexion Qualitätsmanagement**, 2001, s.200-201.

Tablo 21: Dünya İnternet Kullanım Oranı Bakımından İlk 20 Ülke

1	Ülke	Nüfus (2010 Tahmini)	Kullanıcılar	Nüfus %	Gelişim %	Dünya Kullanıcıları nın %'si
2	Çin	1,330,141,295	420,000,000	31.6	1,766.7	21.4
3	ABD	310,232,863	239,893,600	77.3	151.6	12.2
4	Japonya	126,804,433	99,143,700	78.2	110.6	5.0
5	Hindistan	1,713,108,018	81,000,000	6.9	1,520.0	4.1
6	Brezilya	201,103,330	75,943,600	37.8	1,418.9	3.9
7	Almanya	82,282,988	65,123,800	79.1	171.3	3.3
8	Rusya	139,390,205	59,700,000	42.8	1,825.8	3.0
9	İngiltere	62,348,447	51,442,100	82.5	234.0	2.6
10	Fransa	64,768,389	44,625,300	68.9	425.0	2.3
11	Nijerya	152,217,341	43,982,200	28.9	21,891.1	2.2
12	Güney Kore	48,636,068	39,440,000	81.1	107.1	2.0
13	Türkiye	77,804,122	35,000,000	45.0	1,650.0	1.8
14	İran	76,923,300	33,200,000	43.2	13,180.0	1.7
15	Meksika	112,468,855	30,600,000	27.2	1,028.2	1.6
16	İtalya	58,090,681	30,026,400	51.7	127.5	1.5
17	Endonezya	242,968,342	30,000,000	12.3	1,400.0	1.5
18	Filipinler	99,900,177	29,700,000	29.7	1,385.0	1.5
19	İspanya	46,505,963	29,093,984	62.6	440.0	1.5
20	Arjantin	41,343,201	26,614,813	64.4	964.6	1.4
21	Kanada	33,759,742	26,224,900	77.7	106.5	1.3
22	En Tepedeki 20 Ülke	4,480,797,760	1,490,754,397	33.3	417.8	75.8
23	Dünyanın Geri Kalanı	2,364,812,200	475,760,419	20.1	551.2	24.2
24	Toplam Dünya Nüfusu	6,854,609,960	1,966,514,816	28.7	444.8	100.0

Kaynak: <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>, (Erişim:6.6.12).

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki 20. yüzyılın sonunda yaşanan gelişmeler, 21. yüzyılda hızlanarak devam etmektedir. Geleneksel iletişim araç ve yöntemlerinin neredeyse sonunu getiren bu süreçte meydana gelen hızlı gelişmeler geleneksel ticaretin doğasını da büyük ölçüde etkilemiş ve değiştirmiştir. Günümüzün rekabetçi dünyasında çok sayıda firma ve kişi, internetin tüm dünyada yaygın kullanımının getirdiği geniş ve açık ağ sayesinde ticari işlem ve ilişkilerini bu hızlı ve sınır tanımayan sanal ortama taşımışlardır. Böylece, “elektronik ticaret” olarak adlandırılan yeni bir ticaret şekli ortaya çıkmıştır²¹⁴.

²¹⁴ Canbay, a.g.e., s.168.

1980'lerin ikinci yarısında ortaya çıkmaya başlayan elektronik ticaret sağladığı çeşitli avantajlar yanında, firmaların tedarik, üretim, yönetim ve pazarlama fonksiyonlarında meydana getirdiği değişiklikler nedeniyle vergi idaresi açısından bir çok yeni sorunun ortaya çıkmasına yol açmıştır. Geçmiş henüz yeni olmasına rağmen elektronik ticaretin vergileme alanında yol açtığı sorunların çözümü için ulusal ve uluslararası platformlarda çeşitli çalışmalar yapılmıştır²¹⁵.

İşlemi gerçekleştiren birimlerin türüne göre e-ticaret genel anlamda ikiye ayrılır: Firmalararası e-ticaret ve firmalarla tüketiciler arasındaki e-ticaret. E-ticaret işlemlerinde enformasyon ve koordinasyonu sağlayan bir aktör olarak devlet de önemli bir rol üstlenmektedir²¹⁶.

Tablo 22: E-ticaret Türleri

	Devlet	Firmalar	Tüketici
Devlet	G2G (Koordinasyon)	G2B (Enformasyon)	G2C (Enformasyon)
Firmalar	B2G (Satın Alma)	B2B (E-ticaret)	B2C (E-ticaret)
Tüketici	C2G (Vergi Ödeme)	C2B (Fiyat Karşılaştırma)	C2C (Müzayede)

Kaynak: Jonathan Coppel, “E-commerce: Impacts and Policy Challenges”, **OECD Economics Department Working Papers**, No.252 ECO/WKP, 2000, s.4.

E-ticaretin iktisadi faaliyetler üzerinde meydana getirdiği etkiler, bu faaliyetleri gerçekleştiren taraflar açısından değerlendirildiğinde önemli üstünlükler sağlamaktadır. Dolayısıyla, kar maksimizasyonu motifiyle hareket eden işletmelerin faaliyetlerini e-ticaret kapsamında yeniden yapılandığı ve fayda motifiyle tercihte bulunan tüketicilerin de mevcut imkanlar çerçevesinde e-ticarete katılım yönünde güçlü eğilimler gösterdiği görülmektedir. E-ticaretin gelişimine yönelik tahminler bu eğilimlerin ciddi olarak güçlendiğini doğrulamaktadır.

Elektronik ticaretin geleneksel araçlarını, birbiriyle ticaret yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran her türlü teknolojik ürünler (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transferi sistemleri(EFT), elektronik veri değişimi (Electronic Data Interchange-EDI) sistemleri olarak sıralanabilir. Ancak internet

²¹⁵ Yıldız, a.g.e., s.92.

²¹⁶ Canbay, a.g.e., s.172.

erişimi ve teknolojinin gelişmesiyle elektronik ticaretin yeni araçları ortaya çıkmıştır²¹⁷.

Tablo 23: Elektronik Ticaretin Araçları

Geleneksel Araçlar	Yeni Araçlar
Televizyon	www (World Wide Web)
Radyo	Dosya Taşıma Protokolü (FTP-F ile Transfer Protocol)
Telefon	Elektronik Posta
Faks	Sözlü Mesaj (Voice Mail)
Elektronik Ödeme ve Para Sistemleri ▪ Bankamatik Makineleri ▪ Kredi Kartları ▪ POS Makineleri	Konferans Sistemleri ▪ Telekonferans ▪ Data Konferans ▪ Video Konferans
İntranet Kapalı Bilgisayar Ağları ▪ Elektronik Fon Transferi (EFT) ▪ Elektronik Veri Değişimi (EDI)	Mobil İletişim İçin Küresel Sistem Teknolojisi (GSM) ▪ Kısa Mesaj Servisi ▪ Telsiz Uygulama Programı (WAP-Wireless Application Protocol)

Kaynak: İsmail Güneş, “Elektronik Ticaret ve KOBİ’LER İçin Yeni Fırsatlar”, Çukurova Üniversitesi İİBF, Krizden Çıkışta KOBİ’lerin Yeniden Yapılanması ve 2000’li Yıllar İçin Değişim Stratejileri Kongresi, 2000, s.327-335.

İnternet teknolojisindeki gelişmelere bağlı olarak elektronik ticaret, özellikle 1998 yılından itibaren hızlı bir artış göstermiştir. Günümüzde uluslararası ticaretin yeni şekli olarak e-ticaretin ilgili ülkelere üstünlük sağladığı görülmektedir. Önemi gittikçe artan ve yaygınlaşan internet kullanımı etkilerini birçok alanda göstermektedir. Elektronik ortamda yapılan ticaret günümüzde elektronik ticaret ya da e-ticaret adını almaktadır. Elektronik ticaretin araçları olarak telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme ve para transfer işlemleri, elektronik veri değişimi ve internet sayılabilir. Bu araçlar arasında en etkin ve diğerlerine göre daha düşük maliyetli olan internet e-ticaretin gelişmesinde önemli etkenlerdir²¹⁸.

²¹⁷ Canbay, a.g.e., s.173.

²¹⁸ Didar Büyüker İşler, **Türkiye’deki Krizler ve Çözüm Önerisi Olarak: E-Ticaret Uygulamaları**, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2004, s.58.

Dünya e-ticaretinin yaklaşık dörtte üçü Amerika Birleşik Devletleri'nde gerçekleşmektedir. Bu ülke ayrıca web sitelerinin % 90'ına sahiptir. İnternet ilk olarak ABD'de geliştirilmiştir, World Wide Web'in ilk gelişim aşaması Avrupa'da yapılmış olsa da buna Amerikan buluşu olarak bakılabilmektedir. Sonuç olarak, tüketicinin e-ticarete dair ihtiyaç ve beklentilerinin Amerikan kökenli olduğu düşünülebilmektedir²¹⁹.

b-Elektronik Ticarete Vergileme İlkeleri

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mevcut ulusal ve uluslararası vergileme ilke ve düzenlemeleri esas alınmalıdır. Mevcut ilke ve düzenlemelerin elektronik ticaret ortamındaki olayları çözüme yetersiz kaldığı hallerde anılan ilke ve düzenlemelerde bazı değişiklikler yoluna gidilebilir²²⁰. Bunlar: vergiler tarafsız olmalıdır, vergiler verimliliği sağlamalıdır, vergiler kesin ve basit olmalıdır, vergiler etkin ve uygun olmalıdır, vergi kanunları esnek olmalıdır²²¹. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ülkelerin farklı öncelikleri olmakla birlikte temelde bazı ortak ilkeler söz konusudur.²²²

-Vergiler tarafsız olmalıdır

Elektronik ticarete tarafsızlık ilkesi iki anlama gelmektedir. Birincisi, elektronik ticaret ile geleneksel ticaretin fark gözetilmeksizin aynı kurullarla vergilendirilmesidir. Diğer bir deyişle ayrımcı vergileme yapılmamasıdır. İkincisi ise vergilerin teknoloji tarafsızlığını sağlamasıdır. Vergi kanunları veya vergi idaresinin ortaya koyacağı çözümler belirli teknolojileri diğerleri aleyhine avantajlı duruma getirmemelidir.

²¹⁹ Can Küpoğlu, **Dünya'da ve Türkiye'de Perakendecilik ve E-Ticaret Karşılaştırması**, Marmara Üniversitesi İktisat Teorisi ABD, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2008, s.45.

²²⁰ Hakan Uzunoğlu, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara, 2002, s.119.

²²¹ Ramazan GÖKBUNAR, Ahmet ETKUSEVEN, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?", **İstanbul Üniversitesi SBF Dergisi**, No:27, Ekim 2002, s.211-212.

²²² Murat Semerci, **Elektronik Ticaretin İşleyişi, Denetimi ve Muhasebeleştirilmesi**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş, 2007, s.32.

-Vergiler verimliliği sağlamalıdır

Elektronik ticarete vergi kanunlarının uygulanması ve verginin tahsil ve ödemesi için mükellef ve vergi idaresi tarafından katlanılan maliyetler mümkün olduğu ölçüde azaltılmalıdır.

-Vergiler kesin ve basit olmalıdır

Vergi kuralları açık ve basit olmalıdır. Mükellefler vergiyi ne zaman, nerede, ne şekilde ödeyeceklerini ve ödeyecekleri miktarı önceden bilmelidir.

-Vergiler etkin ve uygun olmalıdır

Vergiler elektronik ticaretle bağlantılı tüm faaliyetleri kapsamalıdır. Elektronik ticarete mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanakları oldukça geniştir. Vergi kanunları ve etkin vergi daireleri ile bu faaliyetlerin önüne geçilmelidir. Vergiler aynı zamanda mükellefler için uygun zaman ve biçimde alınmalıdır.

-Vergi kanunları esnek olmalıdır

Elektronik ticaret, teknolojik ve ticari gelişmelerle şekillenen bir alandır. Bu nedenle vergi kanunlarının esnek ve dinamik olması gereklidir.

9- Çevresel Vergi Politikaları ve Ülke Uygulamaları

İçinde bulunduğumuz çağda, çevre vergileri (yeşil vergiler) küresel ölçekte toplam vergi gelirleri içinde nispeten düşük bir orana sahiptir ve çevre kirliliği maliyetini tam olarak yansıtmaktan uzaktır. Ancak çevreyi kirleten veya herhangi bir nedenden dolayı çevreye zarar verenlerden alınacak vergi ve diğer yükümlülükler artan bir biçimde önem kazanmaya başlamıştır. Bir yandan uluslararası kuruluşların son yıllardaki çalışmaları, diğer yandan bazı ülkelerin son yıllardaki uygulamaları gözlendiğinde, çevreyi koruma amacına yöneldikleri ve birçok açıdan avantajları olan

çevre verilerinin gelecekte bugünkünden çok daha önemli bir rol oynayacağı tahmin edilmektedir²²³.

Bugün pek çok ülkede, çevre politikalarının oluşumunda vergi enstrümanlarının kullanım olanaklarına artan önem verilmektedir. Özellikle gelişmiş ülkeler ekolojik sistemin korunması ve sürdürülebilir bir eko-yaşam açısından vergi sistemlerini ekolojik gereklerle uyumlu hale getirme çabasındadırlar. Ekolojik vergilendirme olarak adlandırılan bu çalışmalar, çevresel sorunların ortaya çıkardığı negatif dışsallıkların vergileme yoluyla azaltılmasını hedeflemektedir. Bu amaçla pek çok gelişmiş ülke vergi sistemlerini çevresel değerleri gözetken bir yaklaşımla yeniden ele almış ve çevre vergilerinin sisteme entegre olmasını sağlayan ekolojik vergi reformlarını gerçekleştirmiştir. Bu ülkelerin tecrübeleri, gerçekleştirilen reformların hem çevre koruma hem de ekonomik verimliliği arttırmada etkin bir araç olduğunu ortaya koymaktadır²²⁴.

Uluslararası ilişkilerin artmasıyla birlikte ülkeler kendi ekonomik yapılarının daha esnek ve verimli bir yapıda olması için çaba sarf etmeye başlamışlardır. Bunun için de, vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, pazar esnekliğinin artırılması ve çevre politikalarının daha etkin olarak belirlenmesi gerekmektedir. OECD ülkelerinin pek çoğu 1980'den sonra önemli vergi reformları yapmaya başlamıştır. Bu doğrultuda gelir üzerinden alınan vergilerde indirim gidilirken, gider vergilerinin tabanı genişletilmiştir. Vergi sistemlerindeki bu dönüşüm sırasında çevre vergileri alanında da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yeşil vergi reformu olarak da adlandırılan düzenlemeler üç aşamadan geçerek tamamlanmaktadır. Bunlar, vergi çarpıklıklarının giderilmesi, mevcut vergilerin yeniden yapılandırılması ve yeni çevre vergilerinin oluşturulması şeklinde gerçekleşmektedir²²⁵.

OECD ülkelerinde gerçekleşen çevre vergileri dört alt grupta toplanmaktadır. Bunlardan ilki, Enerji ürünleri ile ilgili vergilerdir. Bu vergilerin, toplam çevre vergi gelirlerinin içindeki payı yüzde 75,1 olarak en yüksek paya sahip grubudur. İkincisi,

²²³ Billur Yatlı Soydan (2000a), "2000'li Yıllarda Vergisel Mozaği: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına-II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:93, 2000, s.46.

²²⁴ Canbay, **a.g.e.**, s.209.

²²⁵ Bahattin Kulu, "Çevre Vergileri ve Gelişmiş Ülkelerdeki Uygulamaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:234, 2001, s.49-51.

Motorlu araçlar ile ilgili vergilerdir. İkinci gruptaki vergilerin, toplam çevre vergi gelirlerinin içindeki payı ise yüzde 23,67'dir. Üçüncü grup ise, Atık üzerine vergilerdir. Üçüncü gruptaki vergilerin, toplam çevre vergi gelirlerinin içindeki payı ise yüzde 0,7'dir. Son grup ise sayılı üç grubun dışında kalan diğerlerini oluşturmaktadır. Bu grubun oranı ise yüzde 0,5 ile en az paya sahiptir. Yüzdesele farklılıkları Tablo 22'den izleyebiliriz.

Tablo 24: OECD Ülkelerinde Çevre Vergilerinin Çeşitleri ve Toplam Çevre Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Vergi Türü	Toplam Gelirler İçindeki Payı	
Enerji Ürünleri İle İlgili Vergiler		75,1
Trafikteki Enerji Ürünleri	56,7	
Petrol	31,1	
Dizel	11,4	
Diğer Enerji Ürünleri	3,6	
Fosil Yakıtları	1,7	
Elektrik	1,7	
Motorlu Araçlar İle İlgili Vergiler		23,67
Kayıt	4,7	
Kullanım	16,6	
Diğer Trafik Bağlantılı Vergiler	0,6	
Atık Üzerine Vergiler		0,7
Çöp Dökme	0,5	
Paketleme	0,0	
Diğer	0,2	
Diğerleri		0,5
Toplam		100,0

Kaynak: OECD, **Environmentally Related Taxes in the OECD Countries**, www.oecd.org/env/policies/database, (Erişim: 18.03.2009).

Küreselleşmenin de bir sonucu olarak, günümüzde hem bireysel olarak ülkeler, hem de evren, bir ülkenin tek başına çözemeyeceği özellikte, yeryüzünün tüm kara, hava ve deniz alanlarını da içine alan çevre kirliliği başta olmak üzere, ozon tabakasının incilmesi, küresel ısınma ve iklim değişikliği, hayvan ve bitki ürünlerinin (biyolojik çeşitliliğin) azalması, asitleşme, suların kullanımı, atık yönetimi, küresel yoksulluk, finansal istikrarsızlık, salgın hastalıklar, savaşlar, göçler, kentleşme ve gürültü gibi çok sayıda ortak dış sorunla karşı karşıya bulunmaktadır. Bu nitelikteki dışsallıkların olumsuz etkilerinin ve zararlarının önlenmesi ya da azaltılması ancak

küresel işbirliği, uluslararası anlaşma, dayanışma ve evrensel yaklaşımları içeren çözümler ve önlemlerle mümkün olabilir²²⁶.

Ekolojik vergiler uygulama alanları ve vergi konuları açısından da dört başlık altında toplanmaktadır:

Tablo 25: Çevre Vergilerinin Sistematik Tasnifi

I. Atık ve Emisyon Azaltılmasına Yönelik Vergiler
1.Karbon ve enerji vergileri 2.Su kirliliği vergileri 3.Katı atık vergileri 4.Ürün vergileri
II. Geri Kazanım Sağlamaya Yönelik Vergiler
1.Atık pil ve akümülatör vergileri 2.Ambalaj vergileri
III. Doğal Kaynakların Korunmasına Yönelik Vergiler
1.Su çıkarma vergileri 2. Avcılık ve balıkçılık vergileri
IV. Diğer Vergiler
1.Turizm üzerindeki ekolojik vergiler 2.Yeşil bina teşvikleri 3.Gürültü vergileri 4.Gayrimenkul vergileri

Kaynak: Tarık Jamali, **Ekolojik Vergiler**, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk ABD, İstanbul, 2005.

Son 10 yılda OECD ülkelerinde çevreyle ilgili vergilerin sayısı devamlı artış göstermiştir. OECD ve EEA (European Environment Agency) nin işbirliği ile oluşturulan güncel veri tabanına göre, OECD ülkelerinde yaklaşık 375 tür çevreyle ilgili verginin (250 dolayındaki çevresel resim ve harçlar hariç) bulunduğu saptanmıştır²²⁷.

²²⁶ Biltekin Özdemir, “Küresel Kirlenme, Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, 2009, s.1.

²²⁷ OECD, “The Political Economy of Environmentally Related Taxes”, Policy Brief, 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/26/39/38046899.pdf>, (Erişim: 18.4.12).

Çevresel vergiler konusunda ön plana çıkmış aşağıdaki ülkelerin, çevre vergileriyle ilgili gelişme süreçleri hakkında bilgi verilecektir:²²⁸

▪ Finlandiya

Dünyada bir emisyon vergisini (CO2 vergisi) ilk defa uygulamaya koyan ülke Finlandiya olmuştur. Vergi 1990'dan sonra arttırılmıştır. Başlangıçta hiçbir sektöre bir ayrıcalık tanınmamış, tüm sanayi dalları ve aileler bu verginin mükellefi olmuşlardır. Ancak İskandinav elektrik pazarının liberizasyonu ve Finlandiya'nın Avrupa Birliği'ne girmesi ile bu CO2 vergisinde de değişiklikler yapmak zorunda kalınmıştır. Rekabet gücünü koruyabilmek amacıyla sanayi kesimine ve ticari amaçlı seralara bir takım vergi avantajları getirilmiştir. 1997 yılında AB'ye geçiş ile birlikte; ilk uygulamaya konulan CO2 vergisinin şekli de değiştirilmiştir. Böylece bu verginin yeni şekli de salt bir CO2 vergisi yerine CO2-Elektrik vergisi haline gelmiştir. Yeni getirilen bu vergide sanayi ve büyük sera çiftlikleri için bir vergi avantajı getirilmiştir. Bu kesimlere, uygulanan genel oranının yaklaşık yarısına tabi tutulmuşlardır.

▪ İsveç

İsveç'te 1990-1991 yılında çok sayıda çevre vergisi uygulamaya konulmuştur. Uygulamaya konulan enerji vergisinden sanayi kesiminin olumsuz etkilenmesini önlemek için indirilmiş oranlar uygulanmıştır. Bunların yanında havanın temizliği için başka vergiler daha uygulanmaktadır. Bir kükürt emisyon vergisi ve ezotoksit (nox) vergisi, araçların neden olduğu hava kirliliğini azaltabilmek için arabanın emisyon miktarına bağlı olarak değişen bir satış vergisi getirilmiştir. Ekolojik vergi reformunun çok önemli bir hedefi olan, enerji/çevre vergileri ile genel vergi yükünün artmamasını sağlanmasına çalışılmaktadır. Getirilen yeni vergiler ile vergi yükünün artışı önlemek için gelir vergisi tarifesinde indirimler yapılmıştır. Uluslararası karşılaştırmalarda oldukça yüksek gelir vergisi oranlarına sahip olan İsveç bu sayede % 85 olan en yüksek vergi oranı % 50'ye çekebilmiştir. Sermaye kazançları vergisi de %

²²⁸ Ali Değirmendereli, "Çeşitli Ülkelerde Uygulanan Ekolojik Vergiler", Mevzuat Dergisi, Yıl: 3, Sayı:33, 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/09a/01.htm>, (Erişim:21.4.12).

30'a indirilmiştir. Kükürt dioksit vergisi (SO2) ilgili işletmenin hava kirliliğini önleme konusunda gerekli tedbirleri alanlara ve böylece emisyon miktarının azaltana aynen iade edilmektedir. Yapılan düzenlemelerde vergilerin konusu daha çok çevreyi kirleten aktivitelere kaydırılmaya çalışılmıştır.

▪ İngiltere

İngiltere AB bünyesinde tüm birliği kapsayacak genel bir enerji vergisinin uygulanmasını engelleyen ülkelerden olmasına rağmen, 1993 yılından beri bir benzin ve dizel vergisi uygulanmaktadır. Bu vergi, 1993 yılından beri her yıl reel olarak % 5 arttırılmaktadır. Bu artışlardan sonra İngiltere'nin dünya üzerindeki en yüksek benzin fiyatlarına sahip olacağı ileri sürülmektedir. Bu verginin dışında 1996 yılında "Çöp Depolama Vergisi" getirilmiştir. Bu vergiden elde edilen gelirin, sosyal güvenlik kesintilerinden işveren payının azaltılmasında kullanılacağı bildirilmektedir.

▪ Avusturya

Avusturya'da 1996 yılında elektrik ve doğal gaz üzerine bir enerji vergisi koyulmuştur. Enerjinin yoğun kullanıldığı sanayi sektörlerinde vergi muafiyetleri getirilmiştir. 1997 yılında ek olarak "Yol Kullanma Harcı" getirilmiştir. Bu uygulamaların ağırlıklı olarak çevresel etkenlerden çok fiskal amaçlarla yapıldığı görülmektedir. Enerji kaynaklarının vergilendirilmesine yönelik olarak yeni tekliflerin yapıldığı ve bu doğrultuda 2001 yılında somut adımların atılmasının beklendiği bildirilmektedir.

▪ Danimarka

Ekolojik vergilerin uygulanması konusunda Danimarka örnek ülke olarak gösterilmektedir. Danimarka'nın 1994 yılından beri vergi gelirleri kompozisyonunda ciddi bir değişim gözlenmektedir. Ekolojik vergi ve harçların payı bu altı ay içinde sürekli bir biçimde artmıştır. 1977 yılından beri Danimarka bir enerji vergisi uygulamaktadır. Bu vergi, 1985 yılında petrol fiyatlarının dünya çapında düşmesiyle birlikte oldukça yükseltilmiştir. Buna ilaveten 1992 yılında

bir CO2 vergisi uygulamaya konulmuştur. Bu şekilde 1993 yılında ekolojik vergilerden yani çevre ve enerji vergilerinden elde edilen miktar GSYİH'nın % 3,67 demektir.

▪ **Hollanda**

Hollanda da ekolojik vergiler konusunda öncü ülkelerden sayılmaktadır. 1988 yılından beri çeşitli çevresel vergiler uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra da 1996 yılında kapsamlı bir ekolojik vergi reformuna geçilmiştir. Bu bağlamda Avrupa Birliği'nin de onayı ile çeşitli vergiler getirilmiştir. Fuel oil, doğal gaz ve elektrik tüketimi vergilendirilmektedir. Bazı vergi avantajları da getirilmiştir. Buna göre büyük miktarda enerji kullanan sektörler ile büyük sera çiftliklerine belli muafiyetler getirilmiştir. Mesela seralarda kullanılan doğalgaz tamamen vergi dışı tutulmuştur. Ancak genel olan ve oranı düşük tutulan CO2-enerji vergisinden kimse muaf tutulmamıştır. Genel vergisel düzenlemelerin yanında başka vergilerin yükseltilmesi aracılığı ile ekolojik vergi reformu desteklenmek istenmiştir. Bu bağlamda bir akaryakıt vergisi getirilmiştir.

▪ **Belçika**

Bu ülkede 1993 yılından beri akaryakıt, doğal gaz, elektrik ve fuoilden bir enerji vergisi alınmaktadır. Belçika modelinin bir farklılığı göze çarpmaktadır. Belçika'nın bu vergiler ile temel amacı AB içindeki rekabet gücünü tekrar kazanmak olduğu belirtilmektedir. Birlik içinde tekrar eski rekabet gücüne ulaşmak istemekte, bu arada ortaya çıkacak olan finansman açığını kapatmak için de yeni gelirlere yani çevre ve enerji vergilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Buna rağmen yine de çevre vergilerinin olumlu etkiler meydana getirdiği belirtilmektedir.

III- KÜRESELLEŞME SONRASI VERGİ SORUNLARI VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİ ÇALIŞMALARI

Zararlı vergi rekabetine karşı hem uluslararası hem de ulusal düzeyde çalışmalar yapılmıştır. OECD ve AB'nin yaptığı çalışmalar uluslararası düzeyde

yapılan çalışmalardır. Ulusal düzeyde ise ülkeler zararlı vergi rekabetine karşı kendilerini korumak için vergi sistemlerinde bir takım reform çalışmaları yapmaktadır²²⁹.

A- Uluslararası Vergi Sorunları Konusunda Yapılan Çalışmalar

Ülkeler arasında vergileme alanında işbirliğinin sağlanması, belli bir güvenin tesis edilmesi ve haksız vergi rekabetinin önlenmesi doğrultusunda gerek OECD gerekse AB bünyesinde uzun süreden beri çalışmalar yapılmaktadır²³⁰.

1- Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Çalışmalar

OECD ve Avrupa Birliği tarafından, uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetleri konusunda iki uluslararası çalışma başlatılmıştır.

a- OECD Tarafından Yapılan Çalışmalar

OECD bünyesinde zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmalar, 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyi'nce, zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararlarının ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesine ve 1998 yılına kadar, bu konuda bir raporun hazırlanmasına karar verilerek başlanmıştır²³¹.

OECD'nin başlattığı bu projenin ilk somut sonucu ve en önemli yararı, Nisan 1998 yılında Bakanlar Komitesi'nin onayından geçen “yeni küresel konular: zararlı vergi rekabeti” adlı rapor olmuştur. Üç bölümden oluşan raporun amacı, vergi cennetleri ve uygun olmayan tercihli vergi rejimlerinin nasıl oluştuğunu, bu uygulamaların diğer ülkelerin vergi matrahını nasıl erittiğini, ticaret ve yatırımların akışını nasıl saptırdığını ve vergi sistemlerinin adalet ve eşitliği zedeleyerek kamuoyunun bu sistemlere güvenini nasıl yıprattığını ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda raporun birinci bölümünde, uluslararası vergilemeye ilişkin olarak mevcut

²²⁹ İskender Emrah Karakaş, **Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar**, Osmangazi Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2010, s.36-37.

²³⁰ Yıldız, **a.g.e.**, s.67.

²³¹ Bulu, **a.g.t.**, s.112.

durumun ana esasları belirtilmiş ve küreselleşmenin söz konusu yapı üzerinde yarattığı olumsuz etkilerden bahsedilmiştir. İkinci bölümde, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve haksız vergi rekabetinin özellikleri ve bunları belirleyen faktörler üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde ise, vergi cenneti ve tercihli vergi rekabetinin önlenmesine yönelik tavsiyelere yer verilmiştir²³².

OECD bünyesinde yapılan bu çalışmalarda, OECD'nin vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri konusundaki tavrı net bir şekilde ortaya konulmuştur. Bu tavır doğrultusunda öncelikle vergi rekabetine ilişkin kavramsal bir altyapı oluşturulmuş, daha sonra ise üye olan ve üye olmayan ülkelere yönelik çeşitli yaptırım kararları alınmıştır²³³.

OECD'nin 1998 Raporu'na göre, vergi uygulamayan veya nominal vergi olmasına rağmen efektif vergi bulunmayan ülkeler vergi cennetidir. Bu bağlamda, vergi cennetleri pasif likiditelerin ve kayıt dışı faaliyetlerden elde edilen kazançların tutulduğu mekanlar olarak, mükelleflere tabi oldukları vergi otoritelerinin denetim yetkisi dışında banka hesaplarına sahip olma imkanı kazandırma işlevi görmektedir²³⁴.

OECD'nin bu konuda yapmış olduğu ikinci bir rapor 2000 yılında yayınlanmıştır. "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru" adlı bu raporda, bir önceki raporda geliştirilen kritere uygun olarak dünyadaki vergi cennetlerinin ve OECD üyesi ülkelerindeki tercihli vergi rejimlerinin bir listesi çıkarılmakta ve bu rejimlerin önlenmesi için küresel işbirliğinin temelleri oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Bu Raporda OECD üyesi ülkelerde bulunan ve potansiyel olarak tercihli vergi rejimi olarak kabul edilen faaliyetler hakkında aşamalı olarak dışlanma konusunda işbirliği önerilmiştir. OECD'nin 2000 Raporun'da her ne kadar vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerine ilişkin konular üzerinde yoğunlaşmışsa da ilave olarak OECD üyesi olmayan ülkelere de işbirliğine gidilmesi ve ilişkilerin geliştirilmesi

²³² Fethi Heper ve Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:117, s.26.

²³³ OECD (2000a), "Toward Global Tax Co-operation", (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", s.24, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>, (Erişim: 05.04.12).

²³⁴ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, Paris, 1998, s.20-22.

hususları üzerinde de durulmuştur. Böylece gerek OECD üyesi ülkeler ve gerekse de üye olmayan ülkelerin içinde yer alacağı kapsamlı bir küresel işbirliğinin geliştirilmesi gerektiği önerilmektedir²³⁵.

2000 İlerleme Raporu'nun ardından listede bulunan Aruba, Bahrain, Man Adası, Hollanda Antileri ve Seychelles üst düzeyde taahhütte bulunmuş ve bu gelişme ile işbirliğine yönelik vergi cenneti sayısı 11'i bulmuştur²³⁶. OECD 2004 yılı içinde özellikle OECD üyesi ülkelerde zarar verici uygulamaları kapsayan yeni bir rapor hazırlamıştır. "Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu" olarak adlandırılan rapor 2004 yılında yayımlanmıştır. Bu raporda geçmiş dönemlerde zararlı vergi rekabeti uygulamalarının önlenmesi için yapılan çalışmalar ve geleceğe yönelik planlar hakkında bilgi verilmiştir²³⁷.

Vergi cennetlerine ilişkin 2004 raporu daha önceki raporlardan farklı şekilde kaleme alınmıştır. Rapor konuya ilişkin olarak Genel Forumlar şeklinde yapılan çalışmaların önemine vurgu yaparak ve 14-15 Ekim 2003 tarihinde Ottawa'da yapılan toplantı konusunda adil bir ortam yaratmanın gerekliliğinin altını çizmekte ve böylece vergi cennetleri tarafından vurgulanan kaygıları Projenin resmi metnine taşımaktadır²³⁸.

Ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarına karşı alabilecekleri çeşitli önlemler, üye ülkelerin deneyimleri de göz önünde bulundurularak 2004 yılı raporunda aşağıdaki gibi belirlenmiştir²³⁹;

- Emsal bedel fiyatını aşmayan ve gerçekten yapılanlara benzeyenler dışında zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan önemli ödemelerle ilgili indirim, istisna, mahsup ve diğer indirimlere izin verilmemelidir.

²³⁵ Yıldız, **a.g.e.**, s.71.

²³⁶ Yüksel Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:160, 2002, s.52.

²³⁷ Semih Öz, "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yapıtlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:141, 2004, s.27.

²³⁸ Bülent Taş ve Yüksel Karaca, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları", **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, s.444-445.

²³⁹ OECD (2004b), "The OECD's Project On Harmful Tax Practises: The 2004 Progress Report", s.14-16, <http://www.OECD.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, (Erişim: 02.02.12).

- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan faiz ödemelerine sınırlamalar getiren “örtülü sermaye” ile ilgili düzenlemeler kullanılmalıdır.
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden bir kişiye önemli miktarda para gönderen, bu kişilerle işlem yapan ya da faiz geliri elde edenlerin bu ödeme, işlem ve giderlerle ilgili bilgileri vergi idaresine bildirmesine yönelik idari ve yasal düzenlemeler olmalı ya da doğru bildirimde bulunmaması durumunda ağır cezalar öngörülmelidir.
- Yurtdışında kurulan işlemler ile vergiler önemli ölçüde azaltma ya da erteleme yolu ile zarar verici vergi uygulamalarından yararlanarak elde edilen gelirin vergilendirilmesine izin veren yasal düzenlemeler kullanılmalıdır.
- Yurt dışında ödenen vergilere istisna ya da mahsup yöntemi ile indirim olanağı sağlayan üye ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından elde edilen gelirlere düşük oranda vergi uygulamaları ya da hiç vergi uygulamamaları, çifte vergilendirmeyi önleme amacına uygun olmadığından, bu tür istisna ya da indirimler kabul edilmemelidir. Ayrıca, mahsup edilen vergilerin doğru olup olmadığının kontrol edileceği bir sistem de kurulabilir.
- Zarar verici vergi uygulamalarından yararlananlar yapılan kar payı, faiz ve telif hakkı gibi ödemelere uygulanan minimum vergi kesintisi oranlarını sağlama alan yasal düzenlemeler kullanılmalıdır.
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerle ilgili kişi ve işlemlerle ilgi koordineli vergi incelemeleri gerçekleştirilmelidir.
- Vergi cenneti ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları sona erdirilmeli, sınırlandırılmalı ya da yeni anlaşmalara gidilmelidir. Ülkeler, zarar verici vergi uygulamaları çalışmaları yürütülen ülkelerle vergi anlaşmasına gidemeyecekleri konusunda, kamuoyuna açık bir politika haline

getirebilirler. Mevcut bir anlaşmayı sona erdirmenin, gelir etkisinden öte sonuçları bulunmaktadır.

OECD'nin yaptığı bu çalışmalar ve yayınladığı bu raporlar değerlendirildiğinde, OECD'nin işbirliği taahhüdünde bulunduğu ülkelerin çalışmalarında sonuna kadar destek olunacağı, işbirliğine yanaşmayan ve kara listeye alınan ülkelere ise vergileme alanında çeşitli baskılar uygulayacağı ve böylece ekonomik gelişmelerine olumsuz tesir edeceği sonucu çıkartılmaktadır.

b- AB Tarafından Yapılan Çalışmalar

Zararlı vergi rekabeti konusunun AB açısından büyük önemi vardır. Zira AB'nin diğer ekonomik entegrasyonlar karşısında kendi rekabet gücünü koruyabilmesi, bir taraftan kendi üyeleri arasında vergi rekabetini engellemesine, diğer yandan da birlik dışı ülkelerle ve ekonomik bloklarla vergi yükü farklılıklarının giderilmesi konusunda uluslararası girişimlerde bulunmasına bağlıdır²⁴⁰. AB'de ulusal hükümetlerin vergilendirme yetkilerini kullanma bağlamında sahip oldukları otonomi, çıkar çatışmasının varlığı halinde rekabetçi vergi politikalarının uygulanması yönünde ciddi bir motivasyon oluşturmaktadır. Ancak rekabetçi vergi politikaları işbirliği temelinden yoksun olduklarından ve taraflar açısından göreceli sonuçlar oluşturduklarından iktisadi entegrasyon amacı ile çelişmektedir. Ortaya çıkan bu çelişki, AB'nde vergi uyumlaştırması girişiminin mantığını açıklamakta ve vergi rekabetinin engellenmesi yönündeki alternatiflerin neler olabileceğine ışık tutmaktadır²⁴¹.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması fikirlerinin izlerini 1957 Roma Anlaşması'nda bulmak mümkündür. 1960'da Avrupa Komisyonu Neumark Komitesi olarak isimlendirilen "Maliye ve Finans Komitesi"ni kurmuş ve uyum çalışmaları için

²⁴⁰ İsmail Engin, "Vergi Rekabeti; Avrupa Birliği ve Türkiye", Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TURMOB Yayınları-185, Fethiye, 2002, s.191.

²⁴¹ Saraç, a.g.e., s.208.

görevlendirmiştir. 1963 yılında Neumark Raporu ile Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması çalışmaları başlamıştır²⁴².

AB içinde firmaların vergi yükümlülüklerini minimize etmek için kendilerine en fazla yarar sağlayan vergi rejimlerinin bulunduğu üye ülkelere hareket etmeleri, AB içindeki diğer ülkelerin vergi tabanının aşınmasına neden olmaktadır. Bunun için AB bir bütün olarak vergi sistemini koordine etme ve uyumlaştırma çabası içerisine girmektedir²⁴³.

AB'de harcamalar üzerinden alınan vergilerin aksine, gelir üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması konusunda bugüne kadar fazla bir yol kaydedilmemiştir. Yürürlükte bulunan toplam iki direktiften birincisi, 23 Temmuz 1990 tarihli ve 90/434/EEC numaralı farklı üye ülkelerde bulunan şirketler arası devir, birleşme, aktif değerlerin transferi ve hisse senetlerinin değişimi konularında ortak bir vergilendirme rejimini öngören bir direktiftir. İkinci direktif ise, farklı üye ülkelerde bulunan ana şirket ve yavru şirket bakımından ortak bir vergilendirme rejimini öngören 23 Temmuz 1990 tarih ve 90/435/EEC numaralı direktiftir. Belirtilen direktiflerin dışında, Avrupa Birliği tarafından dolaysız vergiler alanında işbirliği yapmayı içeren 06.12.1997 tarih ve 77/799/EEC sayılı idari işbirliği direktifi bulunmaktadır. Söz konusu direktifte, üye devletlerin sınırları ötesinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarının, vergide adalet ilkesinin çiğnenmesine yol açtığı belirtilerek, uluslararası nitelik kazanmış olan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede üye devletlerin vergi idareleri arasında işbirliğinin ve bilgi değişiminin güçlenmesi amacıyla yönelik olarak düzenlemeler yapılmıştır²⁴⁴.

AB içinde haksız vergi uygulamalarına ilişkin listeyi içeren Primarolo Raporu Kasım 1999 yılında Konsey'e iletilmiş olmasına rağmen, resmi olarak onay görmemiştir. Bu raporda haksız vergi uygulamaları olarak değerlendirilecek 66 adet vergi uygulaması belirlenmiştir. Ancak ilk rapora üye ülkeler tarafından 54 adet

²⁴² Hakkı Odabaş ve Fatih Savaşan, "Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Örneği", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları", Antalya, 2004, s.860.

²⁴³ Özer, **a.g.e.**, s.80.

²⁴⁴ Selda Aydın, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Kaybının Önlenmesine Yönelik Olarak Uluslararası Çalışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:175, 2003, s.40-41.

çekince konulunca, Primarolo Grubunun 2000 yılındaki yaklaşımı değişmiş ve bu grup daha çok şubeler, holdingler ve ana merkez şirketlere yönelik rejimlere odaklanış ve bu üç alanda haksız vergi rekabeti yaratan kuralların ihdas edilmemesi ve yürürlükten kaldırılmasına yönelik bir rehber hazırlamıştır. Bu rehberin bazı maddelerinin yorumu ile ilgili olarak bazı üye ülkeler çekince koymasına rağmen yine rapor, Kasım 2000 yılında Maliye Bakanları Konseyi tarafından bir ara anlaşmanın parçası olarak onaylanmıştır. Bunun yanı sıra Konseyde geçiş hükümlerini içeren bir karar alınmış ve haksız vergi rekabeti yaratan vergi kurallarının ayıklanmasına 1 Ocak 2002'den başlanarak en geç 31 Aralık 2005 tarihine kadar bu uygulamaların ortadan kaldırılması öngörülmüştür²⁴⁵.

AB çalışmasında, üye ülkelerin yeni zarar verici uygulamalara başlamamaları ve mevcut rejimlerinin sağladığı avantajların 31.12.2005'te sona erdirilmesi öngörülmektedir²⁴⁶. Ancak, Belçika'nın Koordinasyon Merkezi, Lüksemburg'un 1929 Holding İşletmeleri, Hollanda'nın Uluslararası Finans ve İrlanda'nın Yurt Dışı Gelir rejimleri 31.12.2011 tarihine kadar devam etmesi yönünde özel ayrıcalıklar tanınmıştır.

OECD'nin zarar verici vergi rekabeti çalışması ile AB'nin "İş Davranış Kuralları" çalışması, vergi rejimlerinin değerlendirilmesi ölçütleri yönünden paralellikler gösterse de, AB'nin çalışması daha çok ticari faaliyetlerle ilgiliyken OECD'nin çalışması finansal işlemler ve diğer faaliyetlerle ilgilidir. Ayrıca, AB çalışmasında üye ülkeler belirli sorumluluklar yüklenirken, OECD'nin çalışmasında özellikle vergi cennetleri ve bilgi değişimi ön plana çıkmaktadır²⁴⁷.

Sonuç olarak; gerek OECD'nin "küresel işbirliği çalışmaları" gerekse AB'nin "vergi koordinasyonu" çalışmaları, vergi idarelerinin küresel ekonomiye nasıl uyum sağlayacağını gösteren birer örnektir. Ancak küresel ekonominin çok hızlı gelişmesi ve değişmesi bu uyum gösterme ve vergi tabanlarının korunması çabalarının önünde ciddi bir engel olmayı sürdürmektedir. Gerçek manada küresel bir işbirliği ancak küresel

²⁴⁵ Billur Yatlı Soydan, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak", Avrupa Birliği Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, **TURMOB Yayınları-185**, Fethiye, 2002, s.142.

²⁴⁶ European Commission, **Activities of the European Union (EU) in the 2003**, Brussels, 2004, s.5.

²⁴⁷ Joann Weinner ve Hugh Ault , "The OECD's Report on Harmful Tax Competition", **National Tax Journal**, Vol.51, No.3, 1998, s.607.

ekonomiyi iyi anlayan ve bu dinamiklere hızla uyum sağlayabilen ve gerektiğinde uygulanabilir ve esnek vergi politikaları takip eden bir vergi mümkün olacaktır²⁴⁸.

2- Uluslararası Transfer Fiyatlaması Konusunda Yapılan Çalışmalar

Transfer fiyatlaması uygulamaları konusunda uluslararası şirketlerle devletler arasında zaman zaman sorunlar yaşanmaktadır. Sorun ve olaylar boyut kazanıp da ülkelerin vergi yasaları ile ilgili sorunları tek başına çözmeye yeterli gelmeyince uluslararası işbirliği yapılması kaçınılmaz olmuştur. Nitekim bu doğrultuda OECD ve AB'nin yaptığı önemli çalışmalar vardır²⁴⁹.

a- OECD Tarafından Yapılan Çalışmalar

Transfer fiyatlaması konusunda çokuluslu şirketler ile vergi idareleri arasında yaşanan sorunların giderilmesi konusunda OECD çalışmalar yapmıştır. OECD'nin yaptığı ilk çalışma 1977 yılında "OECD Vergi Anlaşması Modeli" olmuştur. Daha sonra 1979 yılında OECD, bütün ülkeler tarafından kullanılabilen "Transfer Fiyatlandırması Rehberi" adlı bir rehber hazırlatmıştır²⁵⁰. OECD Mali İlişkiler Komitesi tarafından onaylanan çalışma, 1995 yılında "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi" başlığıyla yeniden basılmış ve aynı çalışma bir takım ilave ile televizyonlarda 1999 yılında güncelleştirilmiştir²⁵¹.

OECD'nin genel amaçları çerçevesinde hazırlanan bu raporla transfer fiyatlamasında uluslararası bir uyum sağlanmaya ve bu alandaki sorunlar çözülmeye çalışılmaktadır. Böylece vergi idarelerinin kendi aralarında veya vergi idareleri ile çok uluslu şirketler arasında ihtilafların en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Kuşkusuz bu raporlar her ülkenin uyması zorunlu olan bir yasa değildir. Ancak genel anlamda

²⁴⁸ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.18.

²⁴⁹ OECD, **Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administration**, Paris, 2001, s.2.

²⁵⁰ Yıldız, **a.g.e.**, s.86.

²⁵¹ Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayınevi, 2004, s.82.

ülkelerin bu rapordaki tavsiyeler doğrultusunda kendi yasal düzenlemelerini yaptıkları görülmektedir²⁵².

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. Maddesi çerçevesinde, bir ülke yetkili vergi otoritesi beyan edilen karın gerçeği yansıtmadığını ve eğer emsal bedel kuralı uygulansaydı karın daha farklı çıkacağını tespit etmesi halinde, bu durumu diğer ülkenin yetkili otoritesiyle paylaşma yükümlülüğündedir. Bu çerçevede, her iki ülkenin yetkili organlarının sorunun çözümüne yönelik, karşılıklı olarak uzlaşma ve işbirliği içinde olmaları beklenmektedir²⁵³.

Tespit edilen transfer fiyatlaması saptamalarında, ispat yükümlülüğü çoğu ülkede vergi idarelerine aittir. Bazı ülkelerde ise belli şartlar dahilinde ispat yükümlülüğü karşı tarafa aktarılabilir. Buna örnek olarak, mükellefin vergi dairesi ile işbirliği yapmaması, talep edilen belgeleri makul şartlar altında ibraz etmemesi veya yanlış ve hatalı beyanname düzenlemesi verilebilir²⁵⁴.

b- AB Tarafından Yapılan Çalışmalar

AB içinde ilk çalışmalar 1976 yılında yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışma “bağlantılı şirketler arası kar transferinde yapılan düzeltmelerle ilgili olarak doğan çifte vergilendirmenin giderilmesine ilişkin konsey direktifi tasarısı” olarak adlandırılmıştır. Bu tasarıya göre, transfer fiyatlaması ile ilgili olarak “emsaline uygunluk ilkesi”ne aykırılık olması durumunda bir ülke tarafından yapılan düzeltim çifte vergileme sonucunu doğuruyorsa, karşı taraf için ikinci bir düzeltim öngörülmektedir. Ancak bu tasarı, farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin mali özerklik alanına etki yapması olarak değerlendirilmiştir. Bundan dolayı uygulamada pek olumlu yanıtlar alınamamıştır²⁵⁵.

Gerek OECD gerekse AB ülkelerinin transfer fiyatlaması konusunda benimsemiş oldukları “emsaline uygunluk ilkesi” uygulaması, hesaplamaların subjektif

²⁵² TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2001, s.24.

²⁵³ Yıldız, **a.g.e.**, s.88.

²⁵⁴ Aktaş, **a.g.e.**, s.131.

²⁵⁵ TOBB(2001), **a.g.e.**, s.25-27.

ve karmaşık olması nedeniyle tek bir sonucun elde edilmesi güçleşmektedir. Bundan dolayı transfer fiyatlaması ve çifte vergileme sorunlarının ülkeler arasındaki çözümü pek kolay olmamaktadır. Bu güne kadar yapılan çalışmalar ve öneriler bütün ülkeler için tatminkar bir sonuç doğurmamıştır. Ancak bir sistem oluşturması ve böyle karmaşık bir konuda mümkün olduğunca sonuca ulaşılması açısından bu tür düzenlemeler yine de yarar sağlamaktadır²⁵⁶.

c- Yapılan İkili Anlaşmalar

Günümüzde çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlama uygulamaları ülkeler arasında karşılıklı ilişkileri çerçevesinde belirlenmeye başlanmıştır. Buna göre ülkelere ve diğer ülkelerin getirdikleri düzenlemelere karşılık olarak yeni düzenlemeler getirilmektedir. Özellikle, 1990'larda ABD ile Japonya arasında transfer fiyatlaması önemli uluslararası vergi sorunu haline gelmiş ve ticari ve politik uygulamalar bu ülkelerin karşılıklı vergileme düzenlemelerini etkilemiştir. Bunun yanında Çin, Endonezya ve Tayland gibi ülkelerin vergi kanunlarında transfer fiyatlaması düzenlemelerinin esas amaç olduğu görülmektedir²⁵⁷.

Ülkelerin genellikle çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlama mekanizmasının ülkenin zararına kullanıldığı varsayılarak, vergi yükünü azaltıcı transfer fiyatlamayı önleyici düzenlemelere yer verilmiştir. Örneğin, ABD ve Japonya ayrı bir transfer fiyatlama servisine sahiptir ve bu servislerde çok sayıda deneyimli eleman çalıştırılmaktadır. Bu servisler çokuluslu şirketlerin faaliyetlerini izleyerek transfer fiyatlamasının vergi amaçları ile ayarlanmasını önlemeye çalışmaktadır²⁵⁸.

Yabancı sermayeyi ve yatırımları çekmek amacıyla, transfer fiyatlamasına özellikle yasalarında imkan bırakan ülkeler de vardır (Malezya, İrlanda ve Porta Riko vb ülkeler). Ancak bu ülkeler her geçen gün daha fazla uluslararası tepkilerle karşılaşmaktadır²⁵⁹.

²⁵⁶ TOBB(2001), **a.g.e.**, s.25-27.

²⁵⁷ Orhan Çelik, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Denetime Bir Bakış**, 2000, s.109.

²⁵⁸ Günaydın,**a.g.m.**, s.170.

²⁵⁹ Yenal Öncel, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, 2003, s.13.

3- Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu

Küresel Forum, ilk olarak “Vergilendirmede Küresel Forum” adıyla oluşturulmuş; ancak çalıştığı konuların daha açık olarak tanımlanması ve vergileme konularında çalışan diğer küresel forumlardan ayırt edilebilmesi amacıyla adı “Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu” olarak değiştirilmiştir. Küresel Forumun kurulduğundan bu yana çalışmaları arasında 1996 yılı zarar verici vergi rekabeti ve vergi cennetleri ile mücadele; 1998 yılı OECD vergi cennetleri tanımlaması, 2000 yılı vergi cennetleri listesi çalışmaları bulunmaktadır. 2002 yılında geliştirdiği Vergisel Amaçlı Bilgi Değişim Model Anlaşması ise en büyük başarısı olarak kabul edilmektedir. Model anlaşmanın bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte, iki veya çok taraflı anlaşmalar da temel alınmaktadır²⁶⁰.

Mukimlik ilkesine göre vergilemenin sürdürülebilmesi için ülkeler arasında vergi bilgilerinin paylaşımı gereksiniminin doğması, “Bilgi Paylaşımını” uluslararası vergilemenin merkezi konularından biri olması durumuna getirmiştir. Bir ülke, diğer ülkelerde iktisadi faaliyet içinde olan yükümlülerin yarattığı vergi kaynaklarını kavramak ve vergilendirmek için yükümlüleri hakkında tam ve doğru bilgiye gereksinimi vardır²⁶¹. Bilgi paylaşımının tam ve doğru olarak gerçekleşebilmesi için ülkelerin kendilerine ait bilgileri birbirleri ile paylaşmaları söz konusudur. Bu durum, ülkelerin “ulusal vergi egemenlikleri”nin bir kısmından vazgeçme anlamına gelse de, küreselleşmenin yarattığı bir zorunluluk olmaktadır²⁶².

Ülkeler arasında tam anlamı ile vergi bilgilerinin paylaşımının gerçekleşebilmesi için gerekli koşullar şunlardır²⁶³;

- Ulusal vergi otoriteleri vergi mükellefleri ile ilgili sahip oldukları bilgileri diğer ülkelerle paylaşabilme yetkisine yasal olarak sahip olmalıdırlar.

²⁶⁰ Ali Beylik, “Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, 2010, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100216239.htm>, (Erişim:03.03.12)

²⁶¹ Philippe Bacchetta ve Maria Paz Espinosa, “Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties”, **International Tax and Public Finance**, Sayı:7, 2000, s.105.

²⁶² Özer, **a.g.e.**, s.98.

²⁶³ Michael Keen ve Jenny E. Lighthart, **Information Sharing and International Taxation**, 2004, s4, http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=639021, (Erişim:04.04.12)

- Ulusal vergi otoriteleri yurt içindeki finansal kurumlar da dahil olmak üzere tüm mükelleflerden vergilere ilişkin bilgileri detaylı olarak alabilmelidirler.
- Finansal kurumlar başta olmak üzere tüm vergi mükellefleri hizmet verdikleri, mal alıp sattıkları, üretimde buldukları vb. tüm taraflarla yaptıkları ekonomik faaliyetin sınırları içinde, vergiye ilişkin ayrıntılı bilgilere sahip olmalıdırlar.

Bu koşullar yerine getirilmedikçe tam anlamı ile bilgi paylaşımının alt yapısı oluşmamaktadır. Ancak günümüzde ülkelerin uygulamaları incelendiğinde yukarıda söz edilen şartların oluşmasının zor olduğu da görülmektedir. Bu bilgiler vergiyi belirlemeye, değerlendirmeye, verginin tahsilatını kolaylaştırmaya, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaya yarayan “vergi kavrayıcı bilgiler” içermektedir²⁶⁴.

Finansal işlemlerin dünya çapında yürütülmesinde sağlanan gelişmeler, ülkelerin zararlı vergi rekabeti ile mücadele yöntemlerinde ve konuya verdikleri önemde dikkate değer ölçüde değişikliklere yol açmıştır. Günümüzde uluslararası bankacılık sıradan bir uygulama haline gelmiş olup, artık vergi mükelleflerinin bir ülkede yerleşmiş olması, ikinci bir ülkede varlıklarını buldurması ve üçüncü bir ülkede ise bu varlıklarını yönetmesi olağanüstü işlemler olarak değerlendirilmemektedir. Bu tür finansal ilişkilerin çoğalması küreselleşmenin doğal bir sonucu olup, vergileme kaygılarından, ticari baskılardan veya diğer birçok nedenden kaynaklanabilmektedir. Bu uygulamaların vergi idareleri açısından en belirgin sonucu ise ulusal vergi yasalarını uygulamalarında eskiye nazaran daha fazla zorluklar ile karşılaşmalarıdır. Küresel Forum, bu zorlukların giderilmesinde, ülkelerin şeffaflık ve bilgi değişimi konularında uluslararası kabul görmüş standartları uygulamalarının zorunlu olduğunu düşünen ve çalışmalarını bu alanda yoğunlaştıran bir forumdur. Bu standartların geliştirilmesi ve uygulamasında itici güç olarak kabul edilen Küresel Forum, OECD üyesi olsun olmasın, küçük veya büyük ekonomilere sahip tüm ülkeler arasında eşit koşullar altında rekabeti sağlayacak şekilde şeffaflık ve bilgi değişimi konusunda yüksek standartlar oluşturulması amacıyla OECD bünyesinde kurulmuştur.

²⁶⁴ Özer, a.g.e., s.99.

Forumun bu standartları geliştirirken temel aldığı ana prensiplerden biri, kendi vergi sistemleri ne olursa olsun ülkelerin şeffaflık eksikliği veya bilgi değişimini etkin olarak uygulamamaları yoluyla yatırımları kendilerine çekerek haksız rekabete yol açmalarından ziyade ticari sebeplere dayalı adil rekabet ortamının sağlanabilmesi için bu standartların kabul edilmesi ve daha da önemlisi uygulanması gerektiğidir²⁶⁵.

Tam anlamı ile bilgi paylaşımının alt yapısı oluşmamaktadır. Ancak günümüzde ülkelerin uygulamaları incelendiğinde bugün için zor bir süreç olduğu görülmektedir. Bu bilgiler vergiyi belirlemeye, değerlendirmeye, verginin tahsilatını kolaylaştırmaya, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaya yarayan “vergi kavrayıcı bilgiler” içermektedir²⁶⁶.

a- Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi

31 Ağustos 2009 tarihinde vergisel amaçlı bilgi değişimi ve şeffaflık konusundaki Küresel Forum, standartlarının uygulanmasında gerçekleşen ilerlemelerin dördüncü yıllık değerlendirmelerini yayınladı. Bu değerlendirme raporu ve ilk olarak OECD Genel Sekteri tarafından 2 Nisan 2009 tarihinde G20 Londra zirvesi bağlamında yayınlanan ve şimdi düzenli olarak güncellenen ilerleme raporlarına göre yaşanan son gelişmeler aşağıdaki gibidir:²⁶⁷

- Tüm OECD ülkeleri, Mart 2009’da Avusturya, Belçika, Lüksemburg ve İsviçre’nin maddeye koydukları çekinceleri kaldırmalarını takiben, 2005 yılında güncellenmiş olan OECD Vergi Anlaşması Modeli’nin 26. maddesini (bilgi değişimi) kabul ettiler. Belçika ve Lüksemburg bu standartları önemli ölçüde uygulamaktadırlar. İsviçre 5 anlaşma imzaladı ve standartlarla ilgili 10 tane diğer anlaşmayı paraf etti. Avusturya, vergisel amaçlı banka bilgilerine ulaşmaya izin verilmesi için kendi yasalarını değiştirdi ve 2 anlaşma imzaladı, 11 tanesini de paraf etti.

- Singapur Şubat 2009’da standartları onayladı ve standartlara uymak amacıyla Haziran 2009’da yasal düzenlemelere başladı. Singapur 5 anlaşma imzaladı ve standartlar konusunda 9 tane diğer anlaşmayı paraf etti.

²⁶⁵ Beylik, **a.g.e.** (Erişim:03.03.12)

²⁶⁶ Özer, **a.g.e.**, s.99.

²⁶⁷ Beylik, **a.g.m.** (Erişim:03.03.12)

- Andora, Lihtenştayn ve Monako Mart ayında OECD standartlarını onayladı ve Mayıs 2009 içerisinde OECD'nin işbirliği yapmayan vergi cennetleri listesinden çıkarıldılar. Lihtenştayn standartlarla ilgili 4, Monako ise 1 anlaşma imzaladı.

- Bruney, Kosta Rika, Guatemala, Malezya, Filipinler ve Uruguay OECD bilgi değişimi ve şeffaflık standartlarını onayladılar ve bunları uygulama süreci içerisinde.

- Melbourne'da gerçekleşen 2005 Küresel Formunda standartları onaylayan Makao (Çin), standartları uygulamasına imkan veren yasal düzenlemeleri yaptı. Standartları 2005 içerisinde onaylayan Hong Kok (Çin), standartların uygulanmasını sağlayan yasal değişiklikleri Temmuz 2009 ayında başlattılar.

b- Küresel Forum

Tüm bu gelişmelerin değerlendirildiği 23 Aralık 2009 tarihli Küresel Forum ilerleme raporuna göre değerlendirme kapsamında bulunan ülkelerin standartlara uymayı taahhüt etmeleri ve uygulamaları açısından durumları ise aşağıdaki gibidir:²⁶⁸

- Uluslararası kabul edilmiş vergi standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkeler: Antigua ve Barbuda, Arjantina, Aruba, Avustralya, Avusturya, Bahreyn, Barbados, Belçika, Bermuda, Birleşik Krallık, Virgin Adaları, Kanada, Cayman Adaları, Şili, Çin, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Çek Cumhuriyeti, Cebelitarık, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Guernsey, Macaristan, İzlanda, Hindistan, İrlanda, Man Adası, İsrail, İtalya, Japonya, Jersey, Kore, Lihtenştayn, Lüksemburg, Malta, Mauritius Cumhuriyeti, Meksika, Monako, Hollanda, Hollanda Antileri, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Rusya Federasyonu, Bağımsız Samoa Devleti, San Marino, Seyşel Adaları, Singapur, Slovenya, Slovak Cumhuriyeti, Güney Afrika, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Türk ve Caicos Adaları, Birleşik Arap Emirliği, İngiltere, ABD ve Birleşik Devletler Virgin Adaları, Montserrat, Niue, Panama, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent ve Grenadines, Nauru, Vanuatu Cumhuriyeti.

²⁶⁸ Ali Beylik, "Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, 2010, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100216239.htm>, (Erişim:03.03.12)

- Uluslararası kabul edilmiş vergi standartlarına uymayı taahhüt etmiş, ancak henüz önemli ölçüde uygulamayan ülkeler:

-Vergi Cennetleri: Andorra Prensiği, Anguilla, Bahama Adaları, Belize, Cook Adaları, Dominik Cumhuriyeti, Grenada, Liberya, Marshall Adaları.

-Diğer Finansal Merkezler: Bruney, Kosta Rika, Guatemala Cumhuriyeti, Malezya, Filipinler, Uruguay.

- Uluslararası kabul edilmiş vergi standartlarına uymayı taahhüt etmeyen ülkeler: Aralık 2009 sonu itibari ile bu kategoride yer alan ülke bulunmamaktadır.

c- Vergisel Amaçlar İçin Bilgi Değişimi ve Saydamlık Konusunda Küresel Forum: Ülke Örnekleri

Vergisel alanda bilgi değişimi ve saydamlık standartlarının ulaştırılması konusundaki durumları ve bu alandaki gelişmeler incelenmektedir.²⁶⁹

Avustralya vergisel konularda etkili bilgi değişimini sağlama bakımından hem kapasite geliştirme hem de uluslararası bağlantılar kurma konusunda uzun bir tarihi geçmişe sahiptir. Bugüne kadar 24 vergisel konularda bilgi değişimi anlaşması imzalamıştır. Halen Avustralya, bilgi değişiminin yüzde 75 civarını yedi ülke ile gerçekleştirmektedir. Avustralya’da yabancı sermaye miktarının hemen hemen yarısı ve yabancı yatırımların üçte ikisi bu ülkeler tarafından gerçekleştirilir.

İrlanda 2007 yılında 15 adet vergisel konularda bilgi değişimi anlaşması imzalamıştır. 2008’den beri vergisel konularda bilgi değişimi anlaşmaları henüz yürürlüğe konulamamış olup, onaylanma sürecindedir. İrlanda Global Forum üyeleriyle yaptığı hiçbir anlaşmayı reddetmemiştir. İrlanda’nın bilgi edinme yetkisi 1999’da önemli ölçüde gözden geçirilmiştir. 2003’te bilgi edinme ile ilgili bu yetkiler önemli ölçüde genişletilmiştir. İrlanda vergisel alanlarda bilgi değişimi konusunda

²⁶⁹ Emine Kızıltaş Uzunali, “Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesi Çalışmaları: OECD-Global Forum”, **Küresel Dönemde Vergileme**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, s.146-158.

partnerleriyle yaptığı bilgi değişim kanunları kadar, kendi vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanmasına da büyük önem verir.

Hindistan vergisel amaçlar için bilgi değişimine izin veren geniş bir anlaşmalar ağına sahiptir ve aktif olarak 40 yıldan fazladır bilgi değişimi anlaşmalarının içindedir. Bir G20 üyesi olarak Hindistan, anlaşmasının uygulanmasını 2009'da taahhüt etmiştir ayrıca Saydamlık Global Forumunun da üyesidir. Hindistan kanunları, yetkilerinin bilgi edinmesini sınırlayıcı nitelikte bankacılık sırları ya da şirket sırları adı altında ulaşılamayan bilgiler alanı yaratan düzenlemeler içermemektedir.

Norveç, 22 vergisel konularda bilgi değişim anlaşmasıyla geniş bir anlaşma ağına sahiptir. Ayrıca Norveç, İskandinav Konvansiyonu çerçevesinde 6 İskandinav ülkesiyle çoklu bilgi değişim anlaşmasına sahiptir. Norveç bilgi değişiminin sağlanması konusunda aktif olarak rol alan ülkelerdendir ve bilgi değişimi anlaşmalarında OECD'nin bilgi değişim model anlaşmalarını referans alır.

Danimarka'da uzun süredir vergisel amaçlar için bilgi değişiminin geliştirilmesi için süreç devam etmektedir. 23 vergisel konularda bilgi değişim anlaşmasıyla, vergisel konularda bilgi değişimi konusunda geniş bir ikili anlaşma ağına sahiptir. Danimarka, vergisel konularda bilgi değişimi konusunda mükemmel bir sisteme sahiptir. Kanunları açıktır ve istenilen bilgilere ulaşılabilir. Uluslararası bilgi değişim konularında Vergilendirme Bakanlığına ulaşılabilir. 100'den fazla ülke ile bilgi değişimi yapmaktadır.

Vergisel amaçlar için bilgi değişimi saydamlık standartları konusunda Barbados'ta yasal ve düzenleyici çerçeve mevcut olmakla birlikte, uygulamanın geliştirilmesi ve iyileştirilmesi gerekmektedir. Bilgiye erişim dikkate alındığında, Barbados yetkililerinin genel olarak kendi ihtiyaçları için veya değişim amacıyla bilgi edinme konusunda bazı yetkileri vardır. Ancak, sır saklama hükümleri çerçevesinde Barbados yetkililerinin bazı kurumların bilgilerine ulaşmasında sınırlamalar bulunabilmektedir. Henüz bilgi değişimi konusunda yasal çerçeve oturtulamamıştır.

Genel olarak Cayman Adalarında, vergisel konularda bilgi değişimi konusunda yasal ve düzenleyici çerçeve iyi seviyede olmakla birlikte, uluslararası standartların

uygulanabilmesi açısından yasal çerçevenin geliştirilmesi gerekmektedir. Cayman Adalarında yetkililer bilgi toplama konusunda geniş yetkilerle donatılmıştır. Bilgi toplayanlara itaatsizlik durumunun cezai yaptırımı bulunmaktadır. 18 anlaşma imzalanmış, 6 anlaşma sonuçlandırılmış ve inceleme altındaki 6 ülke ile müzakereler devam etmektedir. Ancak, uluslararası standartların gerisindedir.

San Marino 2000 yılında vergisel amaçlar için uluslararası bilgi değişimi ve saydamlık standartlarını yerine getirme taahhüdünde bulunmuştur. Bu nedenle pek çok yasal ve düzenleyici çalışma içerisinde. Ancak, vergisel konularda bilgi değişimi ve saydamlık standartlarının gerisinde kalmaktadır. San Marino'da geniş bir gizlilik uygulaması vardır ve yabancı vergi otoritelerinin ihtiyaç duydukları bilgilerin yetkili otoriteler tarafından ulaşılabilmesi sınırlandırılmaktadır. Bilgi edinme ve sağlama birimlerinin istediklerinin yerine getirilmemesi durumunda cezai yaptırımlar bulunmamaktadır.

Bermuda'da vergisel konularda bilgi değişimi konusunda yasal ve düzenleyici alt yapı geliştirmekte ise de, uluslararası standartların gereği gibi uygulanabilmesi açısından yasal çerçevenin geliştirilmesi gerekmektedir. Bermuda yetkililerinin bilgiye ulaşım konusunda yerel kanunlarında bir gizlilik kısıtı yoktur. İlk bilgi değişimi anlaşması 1988'de imzalanmış olup, günümüze dek 22 bilgi değişim anlaşması yapılmıştır. Halen müzakereleri devam eden bilgi değişim anlaşmaları vardır. Bu anlaşmalar, bazı konularda OECD standartları çerçevesinde bir bilgi değişiminin gereklerini sağlayacak niteliklerin gerisinde hükümler içermektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN 1990 SONRASI TÜRK VERGİ

POLİTİKALARI ÜZERİNE ETKİSİNİN ANALİZİ

Uluslararası vergi rekabeti, küreselleşen dünyanın bir gerekliliği ve/veya sonucu olarak, vergi politikalarının içinde yer almaktadır. Özellikle 1990 sonrasında, kamu finansmanının ötesinde bir işlev yüklenerek ülkelerin rekabet gücünü etkileyen bir unsur ve yabancı sermayeyi ülkeye çekmenin bir aracı olarak kullanılmıştır²⁷⁰. Her ülkenin vergi sistemi ve vergi oranları birbirinden farklı bir biçimde gerçekleşmektedir. Ülkeler arasındaki vergi oranı farkı ve diğer vergilerin uygulamadaki farklı işleyişi sermaye açısından büyük önem taşımaktadır. Bir ülkede uygulanan vergilerin yüksek olması, maliyeti artıran ve işletmenin mallarının ihracında rekabet gücünü azaltan bir etkiye sahip olacaktır. Vergi oranlarının düşük olduğu ülke ise yatırım için tercih edilecektir²⁷¹.

Uygulamaya giren vergi politikaları içinde dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir dönüşüm gözlemlenmekte ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü sermaye gelirlerinin lehine olacak şekilde yeniden bir dağılım sergilemektedir. Küreselleşme ile birlikte uluslararası sermayenin yüksek vergi yükü alanlarından düşük vergi yükü alanlarına doğru hareketliliği, özellikle finansal sermaye üzerindeki vergileri azaltma yönündeki rekabeti teşvik etmekte ve vergilerin dünya çapında uyumlaştırılması çalışmaları yapılmaktadır²⁷². Söz konusu uyumlaştırma çabaları ülkelerin vergilendirme yetkilerinin de bazen çakışmasına ve vergilendirme yetkisi ihlallerine yol açabilmektedir. Bu nedenle öncelikle, küreselleşme sonrası

²⁷⁰ Ayşegül Önal Yakar, “Uluslararası Vergi Rekabetinin Gelir Bölüşümü Üzerindeki Etkileri: 1990-2008 Türkiye Örneği”, **Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Ankara, 2011, s. 338-339.

²⁷¹ Lall, Sanjaja, “Monopolistic Advantages and Foreign Involvement by U.S. Manufacturing Industry”, **Oxford Economic Papers**, No:32(1)-March, 1980, s.30.

²⁷² Önder, a.g.m., s.255-256.

süreçte vergilendirme yetkisinin ve uluslararasılaşmanın nasıl gerçekleştiği hakkında bilgi verilecektir.

I- KÜRESELLEŞME VE TÜRK VERGİ POLİTİKALARI

Küresel ekonomideki gelişmeler ve diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri dünyanın geri kalanındaki diğer ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilemekte, ülkelerin diğer ekonomilerden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikaları yürütmeleri giderek zorlaşmaktadır. Artık diğer ülkelerin vergi hukuk sistemi, vergi yönetimi ve vergi politikaları dikkate alınmaksızın vergi politikası belirlemek pek de mümkün olmamaktadır. Türkiye’de de küresel değişimlere paralel olarak vergi yönetimi ve vergi politikaları değişime uğramıştır.

A- Küreselleşme ve Vergi Yönetimi

Küreselleşme süreci, devlet yönetiminde, özellikle de kamu mali yönetiminde değişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Diğer bütün alanlarda olduğu gibi kamu mali yönetimin de bu süreç içinde değişime uğraması kaçınılmaz görünmektedir. Tüm dünyada mevcut kamu anlayışı ve uygulamaları eleştirilmektedir. Eleştiriler öncelikle kamu yönetiminin kamu politikalarını uygulamada yetersiz kalmasına ilişkindir²⁷³.

Ekonomik, sosyal, siyasal ve teknolojik gelişmeler, tüm dünyada hızlı bir değişim ve dönüşüme yol açarken devletin rolü ve işlevi de değişmiştir. Devletin klasik kalıplaşmış yapısı yerine, kendisini kolay yenileyebilen daha esnek belirli ara mekanizmalar ve yeni örgütlenmeleri içeren bir yapıya sahip olması istenmiştir. Kamu hizmetlerinin vatandaşların taleplerine daha duyarlı ve maliyet yönünden daha etkin hale getirilmesi ve kamu adına tasarruflarda bulunanların hesap verme sorumluluğu getirilmiştir. Kamu yönetiminde hissedilen bu değişim ihtiyacı mali yapı için de kendisini göstermektedir. Vergi politikalarında ve vergi yönetiminde çeşitli değişiklikler gerçekleşmiştir. Türkiye’de de özellikle yapılan reformlarla birlikte vergi kavramı yeniden ele alınarak vergi kanunlarında köklü değişikliklere gidilmiştir. Bunun yanında vergi idaresi de yapısal reformlarla yeniden düzenlenmiştir. 16/05/2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi

²⁷³ Cansız, a.g.m., s.80.

Başkanlığı adı altında daha özerk bir yapıya kavuşturulmuş ve bazı büyük şehirlerde Defterdarlıklardan bağımsız Vergi Dairesi Başkanlıkları oluşturulmuştur. Böylece vergilendirme alanında daha etkin bir mali idare örgütü yapılandırılmaya çalışılmıştır²⁷⁴.

Uluslararası işbirliğinin sağlayacağı bir diğer getiri, vergi mevzuatlarının yakınlaştırılması yönünde olacaktır. Bunun da en önemli faydası uluslararası işlemlerin belli bir standarda kavuşması yönünde gerçekleşecektir. Ayrıca uygulamaların yakınlaşmasıyla birlikte aşağıdaki gelişmeler de büyük ölçüde sağlanmış olacaktır.²⁷⁵

- Öncelikle aynı ekonomik durumda bulunanların aynı miktarda vergi ödemeleri sağlanacaktır. Küreselleşme süreci ile birlikte sermaye ve kalifiye işgücünün mobil hale gelmesi, mobil olmayan kaynaklar üzerindeki vergi yükünü arttırmıştır. Bu durumun vergi adaleti yönünden doğuracağı olumsuz sonuçlar vergi mevzuatının uluslararası standarda kavuşmasıyla birlikte azalacaktır. Mevzuatla birlikte vergi oranlarının yakınlaştırılması mükelleflerin vergiden kaçınmalarını ve diğer olumsuz yöntemleri uygulamalarını engelleyecektir.
- Vergi mevzuatı küçük mükellefler için kolaylaştırılabilir ve vergi mevzuatları mükellefler açısından anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulmuş olacaktır. Basit bir vergi mevzuatı mükellefin uyum maliyetlerini de azaltacaktır. Böylece tarafsız oluşturulacak etkin ve tarafsız bir vergi sistemi vergi gelirlerini arttıracaktır. Ayrıca uluslararası standardın yakalanmasıyla birlikte idari sorunlarla mücadele etmek daha kolay hale gelecektir.
- Uygulamaların yakınlaştırılması vergi yönetimi ile ilgili gelişmelerin takip edilmesi açısından da büyük önem taşımaktadır.

Vergi idarelerinin mükelleflerin iktisadi faaliyetlerini takip edebilmek için çeşitli bilgi kaynaklarına ulaşabilmesi gerekmektedir. Uluslararası ticaret ve teknolojinin sağlamış olduğu geniş olanakların etkisiyle vergi idaresinin yükümlüyü,

²⁷⁴ Sarıaslan, **a.g.m.**, s.339.

²⁷⁵ Allakhverdi Sefikhanov, **Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti**, Uludağ Üniversitesi, SBE Maliye ABD Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2005, s.106-107.

vergisel olay ve işlemleri, vergiyi doğuran olayı incelemesi, belirlenmesi ve delillendirmesi giderek güçleşmektedir. Dolayısıyla günümüzde vergi idareleri, bilgi toplama, bilgiye ulaşma ve bu bilgileri kullanma gibi önemli vergileme sorunlarıyla karşı karşıyadır²⁷⁶. Bilgi toplama vergi idareleri için gelecekte en önemli, ancak güç konulardan biri olacaktır. Vergi idarelerinin daha fazla ve güvenli bilgiye ulaşmaları için uluslararası nitelikte çalışmaların yapılmasına başlanmıştır²⁷⁷.

B- Küreselleşme ve Vergi Politikaları

Uluslararası vergi rekabeti, küreselleşen dünyanın bir gerekliliği ve/veya sonucu olarak, vergi politikalarının içinde yer almaktadır. Özellikle 1990 sonrasında, kamu finansmanının ötesinde bir işlev yüklenerek ülkelerin rekabet gücünü etkileyen bir unsur olmakta ve yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmenin bir aracı olarak kullanılmıştır²⁷⁸. Her ülkenin vergi sistemi ve vergi oranları birbirinden farklı bir biçimde gerçekleşmektedir. Ülkeler arasındaki vergi oranı farkı ve diğer vergilerin uygulamadaki farklı işleyişi sermaye açısından büyük önem taşımaktadır. Bir ülkede uygulanan vergilerin yüksek olması, maliyeti artıran ve işletmenin mallarının ihracında rekabet gücünü azaltan bir etkiye sahip olacaktır. Vergi oranlarının düşük olduğu ülke ise yatırım için tercih edilecektir²⁷⁹.

Devletler, egemenlik haklarının doğal sonucu olarak kendi vergi sistemlerini ve vergi oranlarını belirleme yetkisine sahiptirler. Ancak vergi oranlarının yüksek olması, kişi ve kurumların üzerinde ağır bir yük halinde ortaya çıkmaktadır. Uygulanan vergi politikaları aracılığıyla, kaynak aktarımının yanı sıra sermayenin gelişi de söz konusu olmaktadır. Böylece, sermayenin hareketliliğinin Türkiye'ye gelmesi cazip vergi oranlarına ve vergi teşviklerine önemli ölçüde bağlı olmaktadır. Bunun yanı sıra vergi oranlarının farklılaştırılarak uygulanması bazı kesimlere ayrıcalık getirirken; bazı kesimlere de vergi yükü getirmektedir.

²⁷⁶ Billur Yaltı Soydan (2000a), "2000'li Yıllarda Vergisel Mozaik: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına-II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:93, 2000, s.54-55.

²⁷⁷ Ekmekçi, **a.g.e.**, s.16.

²⁷⁸ Yakar, **a.g.m.**, s. 338-339.

²⁷⁹ Sanjaja Lall, "Monopolistic Advantages and Foreign Involvement by U.S. Manufacturing Industry", **Oxford Economic Papers**, No:32(1)-March, 1980, s.30.

Vergileme sonucunda elde edilecek verim, ekonomik ve mali koşullarla yakın bir ilişki içindedir²⁸⁰ Ülkelerinde uygulanan ağır vergi yükünden kurtulmaya çalışan yatırımcılar, karlılıklarını artırma amacına sahiptirler. Böylece, vergi mevzuatının uygun olduğu bölgelerde, doğrudan yabancı sermaye yatırımları artış gösterecektir. Uygulanan vergi politikaları doğrultusunda yabancı sermaye yatırımlarına yönelik vergi teşvikleri, vergi oranlarındaki indirimler ve uluslararası boyutta yapılan ikili anlaşmalar doğrultusunda artış gösterecektir²⁸¹.

Vergi politikası, belli ekonomik, mali ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergilerin miktarında ve bileşiminde yapılan ayarlamalardır. 2010–2012 döneminde izlenecek gelir politikasının hedef ve öncelikleri, Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planda belirlenmiştir. Buna göre, uygulanacak kamu gelir politikalarının temel amacı; büyüme, yatırım ve istihdamın desteklenmesi ile ekonomide kayıt dışılığın azaltılmasına katkıda bulunmak olup, bireysel ve kurumsal tasarruf ve sermaye birikiminin teşvik edilmesi de özel önem taşımaktadır.

Bu kapsamda 2010–2012 döneminde²⁸²;

- Vergi politikalarının uygulanmasında istikrar ve vergilendirmede öngörülebilirlik esas olacaktır. Vergi mevzuatı ve uygulamalarında sadeliği ve istikrarı sağlamak amacıyla yasal altyapı güçlendirilecektir.
- Vergi harcamalarının mali boyutunun tespitine yönelik çalışmalar sürdürülecektir.
- Yüksek oranda vergilendirilen ürünler başta olmak üzere vergi kayıp ve kaçacağını önlemeye yönelik denetimler artırılabilecektir.
- Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla etkin bir tahsilât sistemi oluşturulacaktır.
- Vergiye gönüllü uyumun artırılmasına ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik çalışmalara devam edilecektir.

²⁸⁰ Muter, Çelebi ve Sakıncı, **a.g.e.**, s.177.

²⁸¹ Paul J. Buckley ve Mark C. Casson, “Multinational Enterprises in the World Economy”, New Haven and London: **Edward Elgar Publishing**, 1992 p.65-66.

²⁸² Orta Vadeli Program (2010-2012); “Kamu Yatırım Politikası”, s.12-13, <http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/4828/201012.pdf> (Erişim:03.05.11)

- Maktu vergi ve harçlar genel ekonomik koşullar göz önüne alınarak güncellenecektir.
- Vergi idaresinin denetim ve uygulama kapasitesinin güçlendirilmesiyle ilgili çalışmalarına devam edilecektir.
- Vergi uyuşmazlıklarına dair idari yargılama alanında gerekli düzenlemeler yapılacaktır.
- Belediye ve il özel idarelerinin mali yapılarının güçlendirilmesi ve hemşehrilerine karşı yönetim sorumluluklarının artırılması amacıyla, öz gelirlerinin artırılmasına yönelik düzenleme hayata geçirilecektir. Yerel idarelerin öz gelirlerin artırılmasında imar ve altyapı hizmetleri sonrasında varlıkların değerinde ortaya çıkan artışlardan daha fazla yararlanılacaktır.
- KİT'lerin geçmiş yıllara ilişkin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesi doğrultusunda gerekli tedbirler alınacaktır.

Devletler vergilendirmeyi ekonomi ve maliye politikalarının bir aracı olarak kullanmaktadırlar. Yabancı sermaye çekmek isteyen ülkeler düşük vergi oranları uygulayarak ülkelerinin yabancı yatırımlar için cazip hale gelmesini sağlamaya çalışmaktadırlar. Bunun sonucunda ülkelerarası vergi rekabeti ortaya çıkmaktadır. Vergi oranlarının, diğer ülkelerin vergi oranları izlenerek daha düşük tutulması ve yabancı yatırımcı lehine düzenlenmesinin yanı sıra, vergi erteleme, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirim gibi teşvik edici sistemler de uygulanmaktadır²⁸³. Ülkelerarası vergi politikası uygulamaları ve bu uygulamalardaki değişimler, sermayenin o ülkeye gelmek ve geldiği ülkede yatırım olarak kalmak suretiyle o ülkenin ekonomik kalkınmasına önemli bir etki sağlayacaktır.

Ancak, vergilerin ekonomi üzerinde yarattığı olumsuzluklar da bulunmaktadır. Bu olumsuzluklar daha çok üç faktöre bağlı olmaktadır. Bunlar, vergi oranlarının seviyesi, verginin matrahı ve vergi matrahının vergi oranlarına göre esnekliğidir. Vergi oranı düşük ve buna karşılık vergi matrahının esnekliği az ise verginin, üretim faktörlerinin tercihi üzerinde etkisi zayıf olacaktır. Diğer deyişle vergi yükü artmamakta veya vergi geliri artışı

²⁸³ İKV, “Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası”, s.19-20, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, (Erişim:20.06.2009).

minimal kalmaktadır. Diğer yandan, vergi matrahının esnek olduğu durumlarda vergi oranları mümkün olduğu kadar düşük tutularak vergi gelirlerini arttırma olanağı vardır²⁸⁴.

Ulusal ekonomiler açısından verginin bir rekabet unsuru olma özelliği kazanması, ideolojik tutumu ne olursa olsun, ulusal vergi politikalarının rekabetçi bir karaktere bürünmesinde etkili olmuş ve böylelikle ulusal vergi politikalarının etki düzeyi küresel ölçüğe yükselmiştir²⁸⁵.

II- KÜRESEL VERGİ REKABETİNİN TÜRKİYE'DE ARTIŞ NEDENLERİ

1970'li yıllardan başlayarak dışa açılma ve finansal serbestleştirme uygulamaları altında Türkiye ekonomisinin geçirdiği evreler, dünyada gerçekleşen küreselleşme dalgaları ile etkileşerek bir gelişim sürecine girmiştir²⁸⁶. Türkiye'de de öncelikle 1923-1980 dönemine içkin olarak liberalleşme eğilimleri, korumacı devlet politikaları ile birlikte uygulanırken; 1980 sonrasında gerek iç politikaların gerekse dış politikaların birleşik bir etkisi ile üretim, ticaret ve son adım olarak da finansal liberalleşme ekonomik, mali, siyasal ve toplumsal dönüşümünü çok hızlı bir biçimde gerçekleştirmiştir.

1980'li yıllardan itibaren aşama aşama uygulamaya konulan liberalizasyon politikaları öncelikle dış ticaretin liberalizasyonu ile başlamış, 1989 sonrası dönemde finansal sektör ve sermaye hesabının liberalizasyonu ile son şeklini almıştır²⁸⁷.

Türkiye'de küreselleşmenin daha çok 1980 sonrası yaşandığı dikkate alınır, vergi bağlamındaki değişmelerin bu tarihten itibaren ortaya çıktığı söylenebilmektedir. 1990 sonrası dönemde ise; küreselleşmenin Türk vergi politikaları üzerinde yapmış

²⁸⁴ Vito Tanzi, **Taxation in an Integrating World**, The Brooking Institution, Washington, 1995, s.5.

²⁸⁵ Duane, Swank ve Sven, Steinmo, "The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies", **American Journal of Political Science**, Vol.46, No.3, 2002, s.645.

²⁸⁶ Yeldan (2001), **a.g.e.**, s.31.

²⁸⁷ Ramazan GÖKBUNAR, Mustafa MİYİNAT, "Türkiye'de Finansal Liberalizasyon Sürecinde İç Borçlanma Politikalarının Bankacılık Sektörüne Etkileri", **İktisat İşletme ve Finans**, Haziran 2005, s.69.

olduğu değişimleri incelemek ve yaşanan bu değişimlerin vergi gelirleri üzerindeki değişimini görmek büyük bir öneme sahiptir²⁸⁸.

Tüm dünyada 1980’li yıllarda artış gösteren rekabet ve özelleştirme ağırlıklı uygulamalar gündeme gelmiştir. Devam eden yıllarda hız kazanan küreselleşme olgusu finansal piyasalardaki etkisi dolayısıyla dünya ticaretinin çok üzerinde para hareketlerine neden olmuştur. Bu süreçte gerçekleşen sermaye akımları daha çok gelişmekte olan ülkelere yöneliktir. Bu dönemde, önemli ölçüde artış gösteren sermaye akımlarının niteliği ve boyutu büyük ölçüde değişiklik göstermiştir. 1990’lı yıllardan sonra gerçekleşen sermaye hareketleri, spekülatif nitelikli sıcak para şeklinde gelişmekte olan ülke ekonomilerine giriş yapmaya başlamıştır²⁸⁹.

1980’lerden sonra küreselleşmenin hızlanması ile birlikte ülkeler arasındaki ekonomik, siyasi ve sosyal entegrasyonun artması, sermaye hareketleri üzerindeki doğrudan ve dolaylı kontrollerin azaltılmasına etki etmiştir. Böylece, sermaye hareketlerinin, dünya ekonomisinin büyüme ve kalkınmasındaki önemi de artmıştır. 1970’lerden sonra gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında başlayan bu sermaye alışverişi başlangıçta öncelikle ülkeden ülkeye resmi, sonrasında ise daha çok ticari krediler şeklindeydi. Ancak daha sonra 1980’ler ve özellikle de 1990’lardan sonra gelişmiş ülkelere gelen sermaye girişi Doğrudan Yabancı Yatırımlarının yanı sıra portföy yatırımlarına dönüşmüştür²⁹⁰.

Küreselleşmenin gelişim sürecini hızlandıran temel dinamik, uluslararası mal ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesini öngören yaklaşımları getirmektedir. Bunlar, gerek uluslararası ticaretin, gerekse sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların ve denetimlerin tedrici olarak azaltılmasına yönelik uygulamalardır²⁹¹. Küreselleşme olgusu, ulusal ekonomilerin dünya piyasalarıyla eklemlenmesi ve bütün iktisadi karar süreçlerinin giderek dünya kapitalizminin sermaye birikimine yönelik

²⁸⁸ Gonca Güngör ve Aykut Aydın, “Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:3, No:2, s.70.

²⁸⁹ Maurice Obstfeld, “**International Capital Mobility in the 1990’s**”, International Finance Discussion Papers, 472, 1994, p.251.

²⁹⁰ Yalçın, **a.g.t.**, s.8.

²⁹¹ M.Kemal Aydın, **Sermayenin Küreselleşmesi: “Kapitalizmin Altın Dönemi”nden “Neoliberal Dalga”ya Uzanan Süreç**, Değişim Yayınları, İstanbul,, 2003, s.82-83.

dinamikleriyle belirlenen ve yaşanan bu evre²⁹², günümüz dünya ekonomisini kapsamaktadır.

Sermayenin ülkelerarası dolaşımı, bu ülkelerin mali olarak dışa açılması, sermayenin içeri ve dışarı akışının serbestleşmesini ve para biriminin kolaylıkla değiştirilebilmesini içermektedir²⁹³. Küreselleşme ile dışa açılan ülkelerin serbestleşme uygulamaları sonucu sermayenin ülkeler arasındaki dolaşımı ivme kazanmıştır. Bu durum ise finansal yapının işlevsel ve araçsal olarak çeşitlenmesini ve beraberinde ise finansal dönüşümünü gerçekleştirdiğini göstermektedir.

Uluslararası mali müdahale mekanizmaları, sermaye hareketlerinin serbestleşmesi sonrasında ortaya çıkmaktadır²⁹⁴. Uluslararası finansal piyasalar arasındaki etkileşim ve bağların bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler sonucunda güçlenmesi ve piyasaların yeni finansal araçlarla derinleşmesi finansal serbestleştirmeyi hızlandırmıştır. 1980'li yıllarda yoğun olarak yaşanmaya başlayan finansal serbestleşme sonucunda, uluslararası sermaye, ülkeler arasındaki getiri farklılıkları çerçevesinde hareket etmeye başlamıştır²⁹⁵. Dünyada uluslararası sermaye hareketleri üzerindeki kontrollerin kaldırılması ve serbestleşmenin gerçekleşmesi sonucu tüm ülkelerde ekonomik, mali, siyasi ve sosyal değişimler söz konusu olmaktadır.

Küreselleşme, uluslararası alanda birçok değişimi beraberinde getirmektedir. Ekonomik açıdan bakıldığında işgücü ve sermaye hareketliliği bu değişimin başında gelmektedir ve devletler arasında yetki çakışmasını gündeme getirmektedir. Devlet,

²⁹² Erinç Yeldan, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2005, s.13.

²⁹³ Juan Pablo Paincheira, "Finansallaşma Çağında Gelişmekte Olan Ülkeler: Açık Birikiminden Rezerv Birikimine", (çev. Sabriye Biçen), s.9, http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/82/Juan_Pablo_Paincheria_Acık_Birikiminden_Rezerv_Birikimine.pdf, (Erişim: 12.5.12).

²⁹⁴ Ramazan Gökbnar ve Halit Yanıkkaya, "The Effect of International Financial Intervention on Economic Growth: A Review of the Evidence", **Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:22/1, 2004, s.77.

²⁹⁵ Şeyda İnandım, **Kısa Vadeli Sermaye Hareketleri ile Reel Döviz Kuru Etkileşimi: Türkiye Örneği**, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, TC Merkez Bankası Piyasalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 2005, s.5.

vergileendirme yetkisini ülke sınırları içerisinde kullanmaktadır. Ancak uluslararası ilişkiler ile birlikte vergileendirme yetkisi de çakışmaktadır²⁹⁶.

1980 sonrası oluşan büyük Pazar denilen ticaret alanlarının genişlemesi dünya ekonomisinde uluslararası faktör hareketliliğini beraberinde getirmiştir. Faktör hareketliliği, ülkeler arasında vergi rekabetini başlatan etken olmuştur. Ancak uluslararası faktör hareketliliğinin derecesi üretim faktörleri türlerine göre değişmektedir. Üretim faktörleri içinde en başat sermaye ve emektir. Dolayısıyla bu üretim faktörlerinin hareketliliği tüm ülkeler için oldukça önemlidir²⁹⁷.

A- Sermayenin Mobilitesinin Artması

Küreselleşme süreci ile birlikte günümüzde dünya genelinde mal ve hizmetlerin yanı sıra işgücü ve sermaye de uluslararası düzeyde hareketli hale gelmiştir. Bu durumdan dolayı, bir ülkede uygulanan vergi politikası önem kazanmıştır. Nitekim vergi sağlayan faktörler düşük vergi uygulayan ülkelere kaymaktadır. Doğrudan yatırımlar ve portföy yatırımları şeklinde gerçekleşen yabancı sermaye yatırımları, yatırım kararlarını pazara erişim kolaylığı, yatırım ve işletim masrafları yanı sıra vergi maliyetlerini de göz önünde tutarak vermektedir. Devletler vergilemeyi ekonomi politikalarının bir aracı olarak kullanmaktadırlar. Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkelerin düşük vergi oranları uygulayarak ülkelerinin yabancı sermaye için daha cazip hale getirilmesi vergi rekabeti kavramını doğurmuştur. Vergi oranlarının diğer ülkelerden daha düşük oranda tutulması, vergi erteleme, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirim gibi teşvik edici sistemler vergi rekabetinde kullanılmaktadır²⁹⁸.

Küreselleşme süreci ile birlikte vergi politikaları alanında önemli bir dönüşüm yaşandığını ve vergilemenin klasik işlevlerinin yanı sıra yeni işlevlerinin de geliştiğini ortaya koymaktadır. Küreselleşmenin vergi sistemlerini etkilemeye başlaması, doğal olarak ülkelerin vergilemeye ilişkin politikalarını gözden geçirmelerine yol açmıştır. Küreselleşme, ülkeleri, bir yandan vergi oranlarını indirmek suretiyle vergi tabanlarını

²⁹⁶ Daniel Deak, "Right to Right Tax Laws", *Intertax*, Seri:28, Sayı:3, 2000, s.112.

²⁹⁷ Giray (2005), *a.g.m.*, s.104.

²⁹⁸ Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergileendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt:3, Sayı:5, 2011, s.98.

genişleterek vergilendirme kaynaklı olası olumsuzlukları ortadan kaldırmaya zorlarken, diğer taraftan sermaye hareketlerindeki serbestleşmeden mümkün olduğu kadar çok yararlanabilme amacıyla daha uygun ortamlar yaratma yöneltmiştir. Gerçekten de sermaye hareketlerinin önündeki engellerin ortadan kalkması ve teknolojiadaki gelişmeler, vergiyi uluslararası ticaret ve yatırım kararlarında önemli bir faktör haline getirmektedir²⁹⁹.

1980’li yılların başında yükselen neo-liberalizm akımının önemli bir etkisi de sermaye dolaşımının serbestleşmesi olmuştur. Önce, gelişmiş kapitalist ülkeler sermayenin küresel dolaşımına izin vermişlerdir. 1980’lerin sonlarına doğru GOÜ’lerde sermayenin dolaşımına engel olan mevzuatlarını değiştirerek, sermaye giriş ve çıkışlarını büyük ölçüde serbestleştirmişlerdir. Dünya ölçeğinde sermaye dolaşımında serbestliğin artması, portföy yatırımlarında da etkisini göstermiştir. 1990’lı yıllarda “Yükselen Piyasalar” olarak adlandırılan GOÜ piyasaları içindeki tasarruf yetersizliği nedeni ile dış tasarruflar, bir başka deyişle finansal sermaye girişleri için uygun ortamlar hazırladılar. Genellikle, yeterli büyümeyi sağlayarak kalkınma gereksinimi olan GOÜ’ler kamu finansman açıkları ile karşı karşıyadır. GOÜ’lerde vergilerin yetersizliği ve tahsil sorunları nedeni ile kamu harcamalarının finansmanı için en uygun gelir kaynağı olarak kamu borçlanmasını görmüşlerdir. Finansal sermaye girişlerinin serbestliği borçlanmada kolaylık sağlamıştır³⁰⁰.

Türkiye 1980 İstikrar programı ile 1980-1989 aralığında ödemeler dengesini bütünüyle serbestleştirdi. Özellikle serbestleşme sonrasında başlayarak incelenen sermaye hareketleri hesabı ise Türkiye’de ve tüm dünyada yarattığı sonuçlar açısından da büyük önem taşımaktadır. Ödemeler bilançosunun dengesi; cari işlemler hesabı, sermaye hareketleri hesabı, resmi rezervler hesabı ve istatistikî farklardan oluşmaktadır³⁰¹.

²⁹⁹ Ersin Nazalı, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:304, 2006, s.161-168, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim: 05.03.12)

³⁰⁰ Özer, **a.g.e.**, s.108-109.

³⁰¹ İsmail Aydoğuş, ve Harun Öztürkler, **Türkiye’de Cari İşlemler Açığı Sorununun Analizi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.17-21.

Küreselleşme ve artan sermaye hareketliliği, ülkeler için sermaye ve mali piyasaları geliştirmek, vergi sistemlerini modernleştirmek ve sermaye akışındaki vergi engellerini düşürmek için bir teşvik unsuru olarak kabul edilmektedir³⁰².

Finansal sermaye akımlarının etkilerine ilişkin vergi uygulamaları, beraberinde vergi rekabeti olgusunu da taşımaktadır. Finansal sermaye akımlarının giriş ve çıkışına vergi uygulamayan veya diğer ülkelere göre daha az vergi uygulayacak olanlar küresel sermayeden daha fazla yararlanacaklardır. Küresel sermaye verginin olmadığı veya diğerlerine göre daha az olduğu bölge ve ülkeleri seçmektedir. Buna karşın sıcak paranın ülkelere getirdiği bozucu etkiler ise finansal sermayenin maliyetini oluşturmaktadır. Ülkeler finansal sermayenin girişinden sağladıkları faydanın, maliyetinden yüksek olduğuna karar verirlerse, finansal sermaye akımları üzerindeki vergiler azalacak, tersi durumda ise vergiler artacaktır. Bu durum bir vergi rekabeti ortamı oluşturur. Finansal sermayenin sağladığı fayda maliyetinden yüksek ise yararlı vergi rekabeti, düşük ise vergi rekabetinin ülkeye zarar verdiği durumu yaratacaktır³⁰³.

Akışkan sermayenin vergilendirilmesi üzerindeki aşırı yük veya etkinlik maliyeti üç nedenle ortaya çıkmaktadır. Birincisi, vergilemeye dayalı sermaye çıkışları yerel faktörlerin verimliliğinin düşmesine neden olmaktadır. İkincisi, sermaye gelirinun vergilendirilmesi daha çok emek yoğun mal üretimini arttırmaktadır. Bu etki vergiye dayalı ücretlerdeki azalmaya bağlı olarak sermaye gelirinun vergilendirilmesi ile daha az işgücü kullanan mallar için işgücü gelirine kayarak, işgücü yoğun üretimde bulunan sektörde işgücünün etkin olmayan dağılımına neden olmaktadır. Üçüncüsü, vergi rekabeti literatüründe vurgulandığı gibi, akışkan sermayenin vergilendirilmesinin olumsuz etkilerine ilişkin kamu hizmetinin olması gereken düzeyin altında sunulmakta olmasıdır³⁰⁴.

³⁰² OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, Paris, 1998, s.13, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, (Erişim:02.02.12).

³⁰³ Özer, a.g.e., s.110.

³⁰⁴ Elisabeth Gugl ve George R. Zodrow, "International Tax Competition and Tax Incentives in Developing Countries", **International Studies Program Public Finance Conference**, 2004, s.5, <http://isp-ayps.gsu.edu/academics/conferences/conf2004/Guglzodrow.pdf>, (Erişim:07.02.12)

B- Emegın Mobilitesinin Artması

Dünya genelinde özellikle 1980'li yıllardan sonra hız kazanan yapısal ve ekonomik dönüşüm süreci gerçekleşmektedir. Küreselleşme ile birlikte işgücü profili özellikle teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak farklılaşmaya başlamıştır. Çünkü küreselleşme süreci tüm dünyada üretim ve tüketim anlayışını etkilemekte ve değiştirmektedir. Dolayısıyla küreselleşme ile beraber teknolojik ilerleme ve bilgi toplumuna geçiş üretim biçimlerini ve istihdamı doğrudan etkilemektedir³⁰⁵.

Sermaye dışında uluslararası vergi rekabetini etkileyen diğer unsur da emektir. Emegın ülkeler arasındaki mobilitesinin görece sınırlı olmasının temel nedenleri; ülkeler arasındaki sosyal, kültürel ve politik farklılıklar yer almaktadır. O nedenle görece hareketsiz emek faktörü bir yandan doğrudan gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı paylarındaki artış diğer yandan da tüketim vergileri ile artan bir vergi yükü baskısı altında kalmaktadır³⁰⁶. Türkiye de dahil olmak üzere nitelikli emegın gelişmiş olan ülkelere göçü ve bu nedenle nitelikli beşeri kaynağın yaratacağı verimlilikten yoksun kalması söz konusudur. Ancak Türkiye gibi nüfus ve iç Pazar bakımından büyük olan GOÜ'ler için önemli bir risk de sermayenin global anlamda serbestçe dolaşabilmesi olanağı varken emegın dolaşımının ülke sınırları dışına çıkmada zorlanmasıdır. Bu iki temel unsur, sermaye ve emek, arasında faktör fiyatlarının emek aleyhine sonuçlanma olasılığının artmasıdır³⁰⁷.

Ulusal işgücü piyasaları, küreselleşme ile ortaya çıkan süreçten etkilenmektedir. Uluslararası sermaye hareketlendikçe, sermaye, emek kullanımı açısından küresel olanaklara ulaşmakta ve en verimli emeği seçme şansını yakalamaktadır. Sermaye minimum maliyetle işgücü istihdamı sağlayabileceği alanlara hareket etmektedir. Küreselleşme sürecinde üretimi minimum maliyetle gerçekleştirebilmek için uluslararası iş bölümüne gidilerek, üretim sürecindeki farklı işler, farklı ülkelerdeki işgücü piyasalarına dağıtılmaktadır. Böylece yüksek nitelikli işgücü gerektirmeyen üretim aşamasında işletmeler üretimi, az gelişmiş ve düşük ücretli ülkelere aktarmaktadırlar. Bu da gelişmekte

³⁰⁵ Fatma Yahşi, **Küreselleşme ve İstihdam**, Çukurova, Üniversitesi SBE İktisat ABD, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2007, s.28.

³⁰⁶ İsmail Engin, "Vergi Rekabeti: AB ve Türkiye", Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, **17. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, TÜRMÖB Yayınları, 2002, s.46.

³⁰⁷ Özer, **a.g.e.**, s.131.

olan ülkelerde emek-yoğun ve yüksek nitelik gerektirmeyen istihdam ve üretimde artış demektir. Diğer yandan küreselleşme sürecinde nitelikli işgücünün mobilitesi artmıştır. İlerleyen teknoloji, uluslararası serbestleşme ve artan rekabet, bilgiye sahip emeğin önemini arttırmış ve daha az nitelik gerektiren üretim ve istihdam azalmaya başlamıştır³⁰⁸. Tablo 28’de istidamın nüfusa oranında bu azalmayı bazı ülkelerde görmek mümkündür.

Tablo 26: İstihdamın Nüfusa Oranı 2003-2010 (Yüzdesel)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	70	70.3	71.5	72.2	72.9	73.2	72.0	72.4
Avusturya	68.9	67.8	68.6	70.2	71.4	72.1	71.6	71.7
Belçika	59.6	60.3	61.1	61.0	62.0	62.4	61.6	62.0
Kanada	72.2	72.5	72.4	72.8	73.5	73.6	71.5	71.5
Şili	53.5	53.6	54.4	55.5	56.3	57.3	56.1	59.3
Çek Cumhuriyeti	64.9	64.2	64.8	65.3	66.1	66.6	65.4	65.0
Danimarka	75.1	75.7	75.9	77.4	77.1	77.9	75.7	73.4
Estonya	62.8	62.9	64.2	67.9	69.2	69.7	63.5	61.0
Finlandiya	67.9	67.8	68.5	69.6	70.5	71.3	68.4	68.3
Fransa	64.0	63.7	63.7	63.7	64.3	64.9	64.1	64.0
Almanya	64.6	65.0	65.5	67.2	69.0	70.2	70.4	71.2
Yunanistan	58.7	59.4	60.1	61.0	61.4	61.9	61.2	59.6
Macaristan	57.0	56.8	56.9	57.3	57.3	56.7	55.4	55.4
İzlanda	84.1	82.8	84.4	85.3	85.7	84.2	78.9	78.9
İrlanda	65.2	65.9	67.5	68.5	69.2	68.1	62.5	60.4
İsrail	55.0	55.7	56.7	57.6	58.9	59.8	59.2	60.2
İtalya	56.2	57.4	57.5	58.4	58.7	58.7	57.5	56.9
Japonya	68.4	68.7	69.3	70.0	70.7	70.7	70.0	70.1
Kore	63.0	63.6	63.7	63.8	63.9	63.8	62.9	63.3
Lüksemburg	62.2	62.5	63.6	63.6	64.2	63.4	65.2	65.2
Meksika	58.8	59.9	59.6	61.0	61.1	61.3	59.4	60.4
Hollanda	71.6	71.1	71.5	72.5	74.4	75.9	75.6	74.7
Yeni Zelanda	72.2	73.2	74.3	74.9	75.2	74.7	72.9	72.3
Norveç	75.8	75.6	75.2	75.5	76.9	78.1	76.5	75.4
Polonya	51.4	51.9	53.0	54.5	57.0	59.2	59.3	59.3
Portekiz	68.0	67.8	67.5	67.9	67.8	68.2	66.3	65.6
Slovak Cumh.	57.7	57.0	57.7	59.4	60.7	62.3	60.2	58.8
Slovenya	62.6	65.3	66.0	66.6	67.8	68.6	67.5	66.2
İspanya	60.7	62.0	64.3	65.7	66.6	65.3	60.6	59.4
İsveç	74.4	73.7	74.0	74.6	75.7	75.8	72.3	72.7
İsviçre	77.9	77.4	77.2	77.9	78.6	79.5	79.0	78.6
Türkiye	45.5	44.1	44.4	44.6	44.6	44.9	44.3	46.3
Birleşik Krallık	72.6	72.7	72.6	72.5	72.3	72.7	70.6	70.3
ABD	71.2	71.2	71.5	72.0	71.8	70.9	67.6	66.7
OECD-Toplam	64.7	65.0	65.3	66.0	66.5	66.5	64.7	64.6

Kaynak: http://www.oecd-ilibrary.org/employment/employment-rate_20752342-table4, 2011.

Gelişmekte olan ülkeler (GOÜ) dünya ölçeğinde emek dolaşımı bakımından genellikle olumsuz etkilenmektedir. Bunlardan biri GOÜ’lerdeki nitelikli emeğin

³⁰⁸ Yahşi, a.g.t., s.29-30.

gelişmiş ülkelere olan tek yönlü göçüdür. Bu durum beyin göçü olarak da adlandırılmaktadır. GOÜ'lerin büyüme ve refahlarını arttırmaları için beşeri kaynağın nitelikli olan kısmının ekonomik nedenler ile gelişmiş ülkelere göçü, GOÜ'lerde üretim ve refah artışını olumsuz yönde etkilemektedir³⁰⁹.

Küreselleşme ve teknolojik ilerleme ile değişen iş ve işgücü profilinin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:³¹⁰

- Vasıflı işgücünün önemi artarken, vasıfsız ve enformasyon teknolojisine uyum sağlayamayan iş ve işgücünün önemi azalmaktadır.
- Yüksek beceri isteyen yönetsel ve teknik işlerde artış olmaktadır.
- Kalite, bilgi ve beceriye sahip işgücünün önemi artarken fiziksel sermaye ikinci planda kalmaktadır.
- Giderek artan sermaye hareketliliği, yabancı yatırımlar ve firma birleşmeleri ile birlikte ulus ötesi şirketler önem kazanmakta ve lisan bilen işgücü tercih edilmektedir.
- Fiziksel sermaye ile beşeri sermayenin uyumu önem kazanmaktadır.
- Vasıflarını ortaya çıkarabilen ve yeterli teknik donanıma sahip işgücü önem kazanmaktadır.
- İşgücünün bilgi ve teknolojiye hakimiyeti yeterli olmamakta, teknolojiyi absorbe edebilecek beceri düzeyine sahip olması gerekli olmaktadır.
- Kolektif çalışma yapabilme beceri ve yeteneğine sahip işgücünün önemi artmaktadır.
- İşverenin verdiği talimatlara uygun hareket eden ve bilek gücüne dayalı çalışan insan gücünden ziyade; yaratıcı, iş geliştirme üzerine yeni fikirler ileri

³⁰⁹ Özer, a.g.e., s.113.

³¹⁰ Nalan Gürel, "Teknolojik Gelişmelerin İstihdam Üzerindeki Etkileri", **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl: 38, 2001, s.84-86.

sürebilen, öneriler sunabilen, daima öğrenme ve araştırma güdüsüne sahip, yaratıcı ve esnek fikirli insan gücüne gereksinim duyulmaktadır.

- Pazarlamanın önemi giderek artmakta ve satış becerisi yüksek işgücü ön plana çıkmaktadır.

Yüksek ve düşük nitelikteki işgücünün istihdamı açısından bakıldığında uluslararası rekabete açık ve kapalı sektörler farklı sonuçlar ortaya koyabilecektir. Yüksek nitelikli işgücüne, rekabete açık sektörlerde istihdam olanakları daha fazla sunulurken, yüksek nitelikli işgücü rekabete kapalı sektörlerde işsizlikle karşı karşıya kalacaktır. Düşük nitelikli işgücü için ise istihdam fırsatları rekabete kapalı sektörlerdir³¹¹.

Tablo 27: İstihdam Göstergeleri (2000-2010)

Yıllar	15 ve Daha Yukarı Yaştaki Nüfus	İşgücü	İşgücüne Katılma Oranı	İstihdam	İşsiz	İşsizlik Oranı
2000	43.900	21.093	48,0	19.608	1.485	7,0
2001	44.800	21.471	47,9	19.557	1.914	8,9
2002	45.639	21.746	47,6	19.402	2.344	10,8
2003	46.466	21.583	46,4	19.214	2.369	11,0
2004	47.544	22.016	46,3	19.632	2.385	10,8
2005	48.359	22.455	46,4	20.067	2.388	10,6
2006	49.174	22.751	46,3	20.423	2.328	10,2
2007	49.994	23.114	46,2	20.738	2.376	10,3
2008	50.772	23.805	46,9	21.194	2.611	11,0
2009	51.686	24.748	47,9	21.277	3.471	14,0
2010	52.541	25.641	48,8	22.594	3.046	11,9

Kaynak: DPT, Sosyal ve Ekonomik Göstergeler, 2012.

Küreselleşme sürecinde nitelikli işgücünün hareket kabiliyetinin artması sadece gelişmiş ülkelere yönelik bir hareket değildir; günümüzde yeni sanayileşmekte olan ülkeler de iki yönlü nitelikli işgücü hareketine maruz kalmaktadır. İki yönlü nitelikli işgücü hareketi, gelişmekte olan ülkeleri sermaye akımları açısından daha cazip hale getirmektedir. Hızlı iktisadi büyüme hem yabancılar hem de kendi vatandaşları için

³¹¹ Yahşi, a.g.t., s.31-32.

ülkelerin daha çekici bir hale gelmesine yol açmaktadır. Ayrıca, tarım ve sanayi üretimine dayalı bir iktisadi yapıdan hizmetler sektörünün ağırlıkta olduğu bir yapıya dönüş, ekonomilerde uluslararası hizmet ticaretinde rekabet gücünü artırma ve korumak için nitelikli işgücü mobilitesinin önemini gittikçe arttıran bir faktör haline gelmektedir³¹².

Ülkeler arasında yabancı sermayeyi ve nitelikli işgücünü çekmek için vergi rekabeti uygulamaları başlamış ve çokuluslu şirketler, transfer fiyatlama uygulamalarına başvurarak, karlarını vergi oranlarının düşük olduğu ve çeşitli vergisel teşviklerin uygulandığı ülkelere aktarma eğiliminde olmuşlardır³¹³. Mevcut vergi politikaları, tespit edilmiş sınırlar ve vergileme alanları için düzenlenmiştir. Ancak küreselleşmeyle bu durum değişmiştir. Sermaye ve emeğin mobiliteleri ve elastikiyetlerinin farklılaşması güç ilişkilerini yeniden düzenlemekte ve üçüncü dünya ekonomilerini büyük bir rekabet ile karşı karşıya bırakmaktadır³¹⁴.

III- KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKALARINDA SORUNLAR ve AVRUPA BİRLİĞİ UYUM SÜRECİ

Vergileme alanında tüm dünyada yaşanan küresel eğilimler bir çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede olduğu gibi doğal olarak Türk vergi politikalarını da olumlu ve olumsuz bir biçimde etkilemektedir. Bahsedilen konular ise, uluslararası çifte vergilendirme, vergi cennetleri, uluslararası transfer fiyatlaması, kıyı bankacılığı, doğrudan yabancı sermaye yatırımları, elektronik ticaret, ekolojik vergileme, vergi teşvikleri ve serbest bölgelerin küreselleşme sonrası olumlu ve olumsuz yanları vergi politikalarını büyük ölçüde etkilemektedir.

³¹² Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Der. C.C. Aktan, D. Dileyici ve İ. Vural), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.76.

³¹³ Bulu, **a.g.t.**, s.56

³¹⁴ Günaydın ve Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:267, 2003, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim: 05.03.12)

A-Vergi Politikalarında Yaşanan Sorunlar

Küreselleşme sürecinde vergi politikalarında sorun oluşturan başlıca konular ise; vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesi sorunu, uluslararası çifte vergilendirme ve elektronik ticarettir.

1- Vergi Rekabetinin Etkilerinin Ölçülmesi Sorunu

Yapılan çalışmalarda vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesinin oldukça zor olduğu saptanmıştır. Bunun dört temel nedeni vardır. Bu görüşe göre vergi rekabetinin hem teorik hem de ampirik olarak farklı durumlarda farklı sonuçlar doğurması muhtemeldir³¹⁵. Söz konusu dört neden şöyle sıralanabilir;

- **Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Karışık Olması:** Ekonomilerin ve ticaret alanlarının gelişmesi vergi sistemlerini daha da karmaşık hale getirmektedir. Ekonomi ve ticaretteki gelişmelere paralel olarak vergi mevzuatları da gelişmekte ve anlaşılması güçleşebilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi de çeşitli yollarla hükümetler tarafından dikkate alınmamaktadır. Aynı zamanda şeffaflıktan yoksun olan vergi sistemleri kendi aralarında bir kıyaslama yapılmasını ve karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır.
- **Vergi Oranlarının Dışında Kamu Harcamaları Gibi Yatırım Yeri Seçiminde Etkili Olan Birçok Faktör Söz Konusudur:** Yatırım yeri seçiminde etkili olan unsurlardan biri hiç kuşkusuz vergilerdir. Ancak tek başına vergi oranları veya vergi sistemleri yatırımların yönünü belirlemez. Kamu harcamalarının niteliği, pazarın durumu, altyapı durumu, demografik yapı gibi pek çok nedenle birlikte değerlendirilmektedir. Dolayısıyla diğer etkenlerin sabit varsayılarak salt vergi sistemlerinden hareketle bir vergi rekabetinin varlığından söz edilemez.
- **Verginin Karşılığı Olan Kamu Harcamalarından Elde Edilen Faydanın Tespit Edilmesi Oldukça Zordur:** Vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesini zorlaştıran bir üçüncü neden ise sermayenin kamu harcamalarından sağladığı

³¹⁵ Kılıçarslan, **a.g.m.**, s.48.

yararlar konusundaki bilgi eksikliğinin varlığıdır. Bir ÷lkede düşük vergi oranları uygulanan sermayenin, kamu harcamalarından düşük fayda sağlayabileceği gibi çok büyük faydalar da sağlayabilir. Sermaye için olduğu kadar diğer üretim faktörleri için de sağlanan faydaları tespit etmek oldukça güçtür. Bu nedenle vergi rekabeti durumunda kamu hizmetlerinin eksik sunulması söz konusu olabilir. Kamu hizmetlerinin eksik sunumunu önlemeye dönük çözüm ise fayda vergilerinin yürürlükte olmasıdır.

- ***Vergi Politikalarının Yanı sıra Yürürlükte Olan Diğer Devlet Politikaları da Vergi Rekabetinin Etkisinin Ölçülmesini Zorlaştırmaktadır:*** Vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesinin zor olmasının bir nedeni ise, aynı etkiye sahip birden çok hükümet politikasının eş zamanlı yürürlükte olmasıdır. Örneğin, bir ÷lke düşük kurumlar vergisi uygulamasının yanı sıra vergi tatili gibi başka politikalarla da yatırımları teşvik edebilir. Uygulanacak olan diğer politikaların etkisini vergi oranlarının düşüklüğünden ayırt etmek neredeyse imkansız olacaktır.

2- Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu

Çifte vergilendirme, aynı kişiye, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme döneminde, “aynı vergiyi doğuran olayla” ilişkili olarak, birden fazla kere vergi salınmasıdır³¹⁶. Uluslararası çifte vergilendirme ise vergileme hakkına iki veya daha fazla devletin aynı mükellefi, aynı vergi konusunda ve belirli bir dönem içinde esasta aynı vergiler ile vergilendirmelerinden doğmaktadır³¹⁷.

Çifte vergilendirmenin hukuki ve ekonomik anlamda iki boyutu bulunmaktadır. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir. Ekonomik

³¹⁶ TÜSİAD, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları”, **TÜSİAD Yayınları**, Yayın No: T/89, İstanbul, s.3.

³¹⁷ Selahattin Tuncer, Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, **İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66**, Ankara, 1974., s.7.

anlamda çifte vergilendirme ise, birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden, ayrı bir biçimde vergilendirilmesini ifade eder³¹⁸.

Globalleşme sürecinde, çok uluslu şirketler ulusal sınır engellerini aşarak sadece malların değil, aynı zamanda faktör piyasalarının da mobilitesini arttırmış durumdadırlar. Mal ve faktör piyasalarındaki söz konusu sınır ötesi hareketler vergilendirme için en kritik unsurlardan biri olan mali sınırların belirlenmesi gerekliliğini zorlaştırmaktadır³¹⁹.

Hukuksal Çifte Vergilendirmede, vergi yükümlüsünün aynılığı aranırken, Ekonomik Çifte Vergilendirmede, aynı vergi konusunun, farklı vergi yükümlülerinin elinde vergilendirilmesi söz konusudur. OECD ve UN gibi uluslararası kuruluşlar tarafından, uluslararası çifte vergilendirme konusunda çok geniş çalışmalar yapılmıştır. OECD'nin uluslararası çifte vergilendirme tanımı, UN tarafından da genel kabul görmüş bir tanımdır. Buna göre, uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi içinde benzer vergilerle vergilendirilmesidir³²⁰.

³¹⁸ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Kitabevi, 15. Basım, Ankara, 2007, s.166.

³¹⁹ Berkay ve Armağan, **a.g.m.**, s.89.

³²⁰ Billur Yatlı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1995, s.4.

Tablo 28: Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları³²¹

	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih
1	Avusturya	03.11.1970	01.01.1974
	Avusturya (Revize)	28.03.2008	01.01.2010
2	Norveç	16.12.1971	01.01.1971
	Norveç (Revize)	15.01.2010	01.01.2012
3	Güney Kore	24.12.1983	01.01.1987
4	Ürdün	06.06.1985	01.01.1987
5	Tunus	02.10.1986	01.01.1988
6	Romanya	01.07.1986	01.01.1989
7	Hollanda	27.03.1986	01.01.1989
8	Pakistan	14.11.1985	01.01.1989
9	İngiltere	19.02.1986	01.01.1989
10	Finlandiya	19.05.1986	01.01.1989
11	K.K.T.C.	22.12.1987	01.01.1989
12	Fransa	18.02.1987	01.01.1990
13	Almanya	16.04.1985	01.01.1990
14	İsveç	21.01.1988	01.01.1991
15	Belçika	02.06.1987	01.01.1992
16	Danimarka	30.05.1991	01.01.1991
17	İtalya	27.07.1990	01.01.1994
18	Japonya	08.03.1993	01.01.1995
19	B.A.E.	29.01.1993	01.01.1995
20	Macaristan	10.03.1993	01.01.1993
21	Kazakistan	15.08.1995	01.01.1997
22	Makedonya	16.06.1995	01.01.1997
23	Arnavutluk	04.04.1994	01.01.1997
24	Cezayir	02.08.1994	01.01.1997
25	Moğolistan	12.09.1995	01.01.1997
26	Hindistan	31.01.1995	01.01.1994
27	Malezya	27.09.1994	01.01.1997
28	Mısır	25.12.1993	01.01.1997
29	Çin Halk Cumh.	23.05.1995	01.01.1998
30	Polonya	03.11.1993	01.01.1998
31	Türkmenistan	17.08.1995	01.01.1998
32	Azerbaycan	09.02.1994	01.01.1998
33	Bulgaristan	07.07.1994	01.01.1998
34	Özbekistan	08.05.1996	01.01.1997
35	A.B.D.	28.03.1996	01.01.1998
36	Beyaz Rusya	24.07.1996	01.01.1999
37	Ukrayna	27.11.1996	01.01.1999
38	İsrail	14.03.1996	01.01.1999
39	Slovakya	02.04.1997	01.01.2000
40	Kuveyt	06.10.1997	01.01.1997
41	Rusya	15.12.1997	01.01.2000

³²¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/GENTEB_2_ANLASMALIST.htm,
(Erişim: 12.6.12)

42	Endonezya	25.02.1997	01.01.2001
43	Litvanya	24.11.1998	01.01.2001
44	Hırvatistan	22.09.1997	01.01.2001
45	Moldova	25.06.1998	01.01.2001
46	Singapur	09.07.1999	01.01.2002
47	Kırgızistan	01.07.1999	01.01.2002
48	Tacikistan	06.05.1996	01.01.2002
49	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	01.01.2004
50	İspanya	05.07.2002	01.01.2004
51	Bangladeş	31.10.1999	01.01.2004
52	Letonya	03.06.1999	01.01.2004
53	Slovenya	19.04.2001	01.01.2004
54	Yunanistan	02.12.2003	01.01.2005
55	Suriye	06.01.2004	01.01.2005
56	Tayland	11.04.2002	01.01.2006
57	Sudan	26.08.2001	01.01.2006
58	Lüksemburg	09.06.2003	01.01.2006
59	Estonya	25.08.2003	01.01.2006
60	İran	17.06.2002	01.01.2006
61	Fas	07.04.2004	01.01.2007
62	Lübnan	12.05.2004	01.02.2007
63	Güney Afrika Cum.	03.03.2005	01.02.2007
64	Portekiz	11.05.2005	01.02.2007
65	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	01.02.2008
66	Etiyopya	02.03.2005	01.02.2008
67	Bahreyn	14.11.2005	01.02.2008
68	Katar	25.12.2001	01.02.2009
69	Bosna-Hersek	16.02.2005	01.02.2009
70	Suudi Arabistan	09.11.2007	01.02.2010
71	Gürcistan	21.11.2007	01.02.2011
72	Umman	31.05.2006	01.02.2011
73	Yemen	26.10.2005	01.02.2011
74	İrlanda	24.10.2008	01.01.2011
75	Kanada	14.07.2009	01.02.2012
76	Yeni Zelanda	22.04.2010	01.02.2012

Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme konusunda çalışmalarının ve anlaşmalarının yoğunlaştığı dönem 1980'li yıllara rastlamaktadır. Söz konusu gecikmenin nedeni OECD Anlaşma Modeli'nin gelişmiş ülkeler arasındaki ilişkilere göre düzenlenmiş olması ve Türk Vergi Sistemi'nin mevcut halinin çifte vergilendirmeyi önleme hükümlerini içerisinde barındırıyor olmasıdır. Böyle bir sistem ise başta AB olmak üzere dünya ile bütünleşme çabaları içerisinde olan Türkiye için

yetersiz kalmış ve 1983 yılından itibaren Türk Anlaşma Modeli geliştirilerek ikili vergi anlaşmalarının sayısı arttırılmıştır³²². Tabloda bu anlaşmalar görülmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, Türkiye'nin uyguladığı yöntemlerde de görüldüğü üzere, gerçek kişi ve kurumların mukimliğinin (yerleşik) belirlenmesi sorunların engellenmesi açısından büyük önem taşımaktadır³²³.

3- Elektronik Ticaretin Gelişiminin Ortaya Çıkardığı Sorunlar

Yeni bir ticaret aracı olarak internetin sunduğu imkanlar e-ticaretin gelişim hızını arttırırken, e-ticaret işlemlerinin ve elde edilen gelirlerin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusu önem taşımaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan temel sorunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:³²⁴

- Ülkeler arasında gelirin nasıl vergilendirileceği konusunda yaşanan belirsizlikler,
- Web sitesini barındıran sunucu bilgisayarların “web sunucu” ülkeler itibariyle vergilendirme konumunun farklılık arz etmesi,
- Web sitesini konuk eden firmaların yabancı müşterilerinin vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı,
- Veri iletişim altyapısının ulusal ve uluslararası rekabet konusundaki belirsizlik,
- Elektronik ortamda elde edilen delillerin tanınması açısından yasalardaki değişikliklere gereksinim duyulması,

³²² Murat Çubukçu, **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu**, İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk ABD, Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.154-155.

³²³ Murat Tokmakkaya, “Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin Tespitine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 192, 1997, s.99-101.

³²⁴ Saraç, **a.g.e.**, s.154.

- E-ticaret ortamının vergi denetimini güçleştirmesi olasılığı yüksek olduğundan yeni denetim yöntem ve tekniklerine gereksinim duyulmasıdır.

Elektronik ticaretin gelişmesi için alınacak önlemler esas itibariyle ulusal olmakla ve belirli alanlarda uygulamaya geçen ülke örnekleri bulunmakla birlikte, açık ağ sisteminin “küresel” olma niteliğinden dolayı, her şeyden önce temel ilke ve prensiplerde uluslararası uzlaşma sağlanması gerekmektedir. Uluslararası ilke, norm ve standartlara uyumlu olmayan ulusal uygulamaların birçoğu, söz konusu ülke açısından elektronik ticaretten beklenen faydanın sağlanamaması sonucunu doğuracaktır³²⁵.

E-ticaretin vergilendirmede sorun olarak karşımıza çıkan vergilendirme yetkisi sorununu beraberinde getirmektedir. Elektronik ticaretin sorunları arasında, uluslararası bir yaklaşımın belirlenmesi, çifte vergilemeyi önleme, e-ticaret vergi rejiminin sade, şeffaf, yeterli ve uygulanabilir olması, rekabet eşitliği ilkesi, yeni vergiler getirilmemesi, etkinlik-verimlilik ve adalet ilkesi ve esneklik ilkesi çerçevesindedir. Bununla birlikte, global bir düzeyde olması, web sunucusunun uzaktan işletilmesi, kimliklerin ve işlemlerin gizliliği, dijital ürünler ve fiziksel varlığı bulunmaya şirketler elektronik ticaretin vergilendirilmesinde sorun olarak görülmektedir³²⁶.

E-ticaret gerek üretim, gerekse tüketim kesimine cazip avantajlar sunmaktadır ve bu avantajlar e-ticaretin gelişimini olumlu etkilemektedir. Avantajlardan fayda sağlayan kesimler e-ticaretin önünde engel teşkil edecek düzenlemelerin yapılmaması, hatta varsa kaldırılması yönünde baskılar yaratmaktadır. WITSA tarafından yapılan bir çalışmaya göre, e-ticaretin gelişimi önündeki en büyük engellerden birisi vergilerdir. Bu açıdan, e-ticaretin vergilendirilmemesinin gelişimini teşvik edeceği yönünde görüşler mevcuttur³²⁷.

E-ticaretin vergi dışı bırakılması halinde ise geleneksel ticaretle e-ticaret arasında rekabet eşitsizliğine neden olacak, vergiden kaçınmak isteyen mükellefler için

³²⁵ Veynel Bozkurt, **Elektronik Ticaret**, Alfa Yayınevi, Bursa, 2000, s.129.

³²⁶ Neslihan Coşkun, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:14, Cilt:1, 2005, s.154.

³²⁷ Neslihan Coşkun Karadağ, “Dünyada Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi**, 23. **Maliye Sempozyumu**, Ankara, 2008, s. 377.

sanal ortamda vergi cennetleri yaratılacaktır. Ayrıca vergi avantajından yararlanmak isteyen mevcut mükelleflerin e-ticaret ortamına kaymalarıyla devletler vergi gelir kaybı yaşayacaktır³²⁸.

E-ticaretin vergilendirilmesi açısından ortaya çıkan sorunlardan e-ticaretin vergilendirilmesinde önerilen yöntemler temel dört görüş çerçevesinde toplanmıştır.³²⁹

- Elektronik ortamın bir serbest ticaret bölgesi olarak değerlendirilmesi ve vergilendirilmesi,
- E-ticaretin “bit vergisi” ile vergilendirilmesi,
- E-ticaretin mevcut vergi mevzuatına göre vergilendirilmesi,
- E-ticaretin mevcut vergi mevzuatı ve vergi anlaşmalarında gerekli değişikliklerin yapılarak vergilendirilmesi.

E-ticaretin vergilendirilmesinde, e-ticaretle geleneksel ticaret arasında vergi tarafsızlığını sağlamak gerekçesiyle mevcut ulusal ve uluslararası vergi mevzuatının esas alınması gerektiği yönünde görüş birliği sağlanmıştır³³⁰.

Sermayenin uluslararası alanda serbest dolaşımı, vergi matrahının ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesine yatırım ve diğer iş kararlarının da bu matrah farklılıklarını göz önünde bulundurmasına yol açmıştır. Bu sebeple de ülkelerin vergi politikaları ile ticareti arasında yakın bir bağ kurulmaya başlanmıştır. Ülkeler vergi oranlarını düşük tutarak dolaşımdaki sermayeyi kendilerine çekmeye başlamışlar, bu ise ülkeler arasında serbest dolaşan yerli ve yabancı sermayeyi çekmek amacıyla uygulanan vergi politikaları açısından ülkeler arasındaki rekabeti arttırmıştır³³¹.

Küreselleşmeyle birlikte kullanımı daha yaygınlaşan elektronik ticaret, mevcut vergi kuralları için önemli olumsuzluklar ortaya çıkarmaktadır. Elektronik ticaretin vergileme açısından neden olduğu sorunlar, elektronik faaliyetin gerçekleştiği yerin

³²⁸ Karadağ, **a.g.m.**, s.377.

³²⁹ Karadağ, **a.g.m.**, s.378.

³³⁰ Niyazi Cangir, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İGEME Raporu, Ankara, 1999, s.88.

³³¹ Organ ve Çavdar, **a.g.m.**, s.67.

tespit edilmesi konusu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Elektronik ticaretin coğrafi sınırları tanımaması, vergilendirilmek istenen ekonomik faaliyetin nerede gerçekleştiği ve hangi ülkenin hükümlerinde bulunduğu belirlemek oldukça zordur³³².

Fiziksel uzaklık ve zaman kavramlarını ortadan kaldıran e-ticaret özellikle işletmelere ve tüketicilere sunduğu yeni imkanların yanında, devlet açısından önemli vergi kayıplarının kaynağı olarak vergileme açısından sorunların yaşanmasına neden olmaktadır. Vergileme sorunları hem ulus devletler hem de e-ticaretin sınır tanımayan özelliği nedeniyle uluslararası alanda yoğun şekilde ortaya çıkmaktadır. Ulus devletler açısından temel sorun, bu yeni ekonomik düzene (digital ekonomiye) uyum sağlayacak ve e-ticaret sonucu oluşan gelir ve karları kapsayacak şekilde mevcut vergi sistemlerinin düzenlenmesi alanında yaşanmaktadır. Ulus devletlerin bu düzenlemeleri genellikle coğrafi sınırlarına dayalı olarak gerçekleştirmeleri, fiziken herhangi bir yere (coğrafi sınırla sınırlı) bağlı olmaksızın işlemlerin yapıldığı e-ticaretin vergilendirilmesi açısından yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, e-ticaretin vergilendirilmesinde asıl sorun uluslararası alanda ortaya çıkmaktadır³³³.

E-ticaretin vergilendirilmesinde vergi otoritelerinin karşı karşıya bulunduğu önemli bir teorik sorun mevcuttur. Aslında bunu, daha çok bir tercih sorunu olarak görmek de mümkündür. Bu tercih, etkili vergileme nedeniyle e-ticaretin cazibesini yitirmesi ile etkili olmayan vergilendirmenin e-ticareti bir vergi cenneti haline getirmesi hususunda somutluk kazanmaktadır. Birinci durumda ticari faaliyetlerin serbestlik anlayışı kapsamında gelişimi –dolayısıyla küreselleşmenin seyri- açısından önemli riskler oluşmaktadır. İkincisinde ise, oluşacak gelir kayıplarına bağlı olarak kamusal hizmetlerin risk altına girmesi ve bu yolla oluşacak sosyo-ekonomik sorunlara bağlı olarak sürecin aksama olasılığının ortaya çıkmasıdır³³⁴.

Bugün birçok vergi cenneti, e-ticaret merkezi olarak hem iletişim alt yapısı, hem hukuk düzeni, hem de bankacılık düzeni açısından e-ticaret işletmelerine uygun ortam sağlamaktadır. Ayrıca bu yerlerde sunucular için tesis ve bina oluşturulması,

³³² Ekmekçi, **a.g.e.**, 39.

³³³ Canbay, **a.g.e.**, s.175-176.

³³⁴ Saraç, **a.g.e.**, s.93.

donanımına yönelik bakım personelinin ihdası gibi olanakların da hazırlandığı bilinmektedir³³⁵.

Elektronik ticarete, vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerde satıcının yerleşik olması ya da yerleşik gibi gösterilmesi durumunda ise vergi rekabeti ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi konularıyla ilgili vergilendirme sorunları birleşerek daha karmaşık hale gelmektedir. Örneğin, iş yerine gerek duyulmaksızın internet üzerinden yapılan teslimlerde, internet sitesinin vergi cenneti bir ülkede bulunması durumunda, satıcı, elde ettiği gelir dolayısıyla vergi ödememe olanağına sahip olmaktadır³³⁶.

E-ticaretin vergilendirilmesinde vergi tekniği açısından da çözülmesi gereken önemli sorunlar bulunmaktadır. Örneğin, gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi hususunda elektronik ortamdaki site adreslerinin konumunun ne şekilde ele alınacağı, elektronik işlemlerde geliri doğuran faaliyetlerin birden fazla ülkede gerçekleşmesi halinde hangi vergi otoritesinin yetkili olacağı, yetkili otoritenin belirlenmesi durumunda ise verginin ne zaman ve nasıl tahsil edileceği önem kazanmaktadır. Ayrıca, hukuki ve teknik alt yapının oluşturulması yönünden zorunluluk taşıyan vergisel düzenlemelerin, iletişim teknolojisindeki ilerlemelerin dinamik karakterinden dolayı zamanla etkisiz kalabileceği düşünülürse, mevcut sorunların zamanla çeşitleneceği de bir gerçektir. Dolayısıyla e-ticaret, vergi otoriteleri açısından ciddi boyutlarda vergi kayıpları oluşturabilecek bir potansiyele sahiptir³³⁷.

Elektronik ticaret, izlenemeyen parasal işlem ve hizmetlerin uluslararası teslimi aracılığı ile vergi kaçırma ve vergiden kaçınmak için elverişli bir ortam yaratmaktadır³³⁸. Bilgisayar ortamında gerçekleştirilen işlemler teorik olarak izlenebile, bu uygulamada birçok zorluklar içermektedir³³⁹.

³³⁵ Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, DER Yayınları, İstanbul, 2003, s.193.

³³⁶ Öz, **a.g.e.**, s.181.

³³⁷ İbrahim Atilla Acar, "Ulus Devletin Vergi Açmazı: Kredi Kartları, Hayali İhracat ve E-Ticaret Kapsamında Bir Değerlendirme", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.818.

³³⁸ William Fox ve Matthew Murray, "The Sales Tax and Electronic Commerce: So what's New?", **National Tax Journal**, Vol.50, No.3, 1997, s.590.

³³⁹ Vito Tanzi, "Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites", **IMF Working Paper**, 2000, s.7.

Küresel nitelikli bir vergi sorunu olan e-ticaretin vergilendirilmesi konusu, günümüzde çözüm arayışlarının had safhada olduğu konulardan biridir. Çünkü, e-ticaretin vergilendirilmesiyle bu düzlemde gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin azalma olasılığı bulunmaktadır³⁴⁰.

Türkiye-Avrupa Birliği ilişkileri çerçevesinde e-ticaret olgusunu inceleyen çalışmalarında Özdemir, Törenli ve Kıyan (2010), ülkemizde e-ticareti düzenleyen mevzuatın yetersizliğini, sanal ortamda ticaretin hala belirsizlik olarak görülmekte olmasından dolayı işletmelerde internete erişim oranlarının çok yüksek olmasına karşın, e-ticareti kullanma oranlarının düşük olduğunu ortaya koymuşlardır. Buna çözüm olarak ise e-ticareti düzenleyecek yasal mevzuatın Avrupa Birliği standartlarına çıkarmak için düzenlemelerin yapılmasını ve dağınık bir halde bulunan günümüz yasal mevzuatının derli toplu hale getirilmesini önermişlerdir³⁴¹.

E-ticaretin gelişim süreci ile ilgili olarak Türkiye birçok ülke ve kurumun çalışmalarından yararlanmaktadır. Bunlardan biri ve önemlisi Avrupa Birliği olmaktadır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum süreci, Türkiye'nin ekonomik gelişimi açısından büyük önem taşımaktadır.

B- Avrupa Birliği'nin Vergi Politikaları Ve Türkiye'nin Uyum Süreci

Bu bölümde, Avrupa Birliği'nin vergi politikası ile ilgili genel bilgi verilerek, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik süreci ve bu süreçteki vergi uyumlaştırma çabaları değerlendirilmiştir.

1- Avrupa Birliği Vergi Politikaları

25 Mart 1957'de Roma Antlaşması ile kurulan ve 1993 Maastricht Antlaşması ile geliştirilen Avrupa Birliği'nin temel hedefi; kişi, mal, hizmet ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamak amacıyla Tek Pazar'ın kurulması amaçlanmıştır. Avrupa Birliği'nin hedefi olan Tek Pazar'ın kurulmasıyla oluşabilecek haksız rekabetin ortadan

³⁴⁰ Saraç, a.g.e., s.94-95.

³⁴¹ Ufuk Türen, Yunus Gökmen ve İsmail Tokmak, "Türkiye'de E-Ticaret İşlem Hacmini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma: Bir Model Önerisi", 2011, s.54, http://www.kho.edu.tr/enstitu/SAVBEN_Dergi/MAYS2011/Makale_3.pdf, (Erişim:20.7.12).

kaldırılması ve Birlik içerisinde malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımını, serbest ticaret ve rekabet, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarının daha etkili uygulanmasını sağlamak için vergi uyumlaştırması amaçlanmaktadır³⁴².

Avrupa Birliği'nin asıl hedefi ekonomik ve siyasi anlamda bir bütünleşme sağlamaktır. Bunun için, ekonomik alanda uyumlaştırma çalışmalarının yapılması ve Serbest Dolaşım Sistemine işlerlik kazandırılması gerekir. Vergi uyumlaştırması da bu durumun doğal bir sürecidir³⁴³.

Vergi uyumlaştırması; ekonomik birlik kurmak isteyen ülkelerin, vergi rekabetini ortadan kaldırarak emeğin, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için vergi konusunda işbirliği yapmalarıdır. Vergi uyumlaştırması ile aslında vergi sistem ve oranlarının birbirlerine benzemesi amaçlansa da, üye ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasi yapılarının farklı olması nedeniyle vergilerin rekabet eşitliğini bozduğu oranda yakınlaştırılması hedeflenmiştir³⁴⁴.

Avrupa Birliği içinde herhangi bir ülkenin izleyeceği vergi politikası sadece o ülkeyi değil; diğer üye ülkeleri de etkilemektedir. Bu nedenle ekonomik ve parasal bütünleşme çabası içinde olan Avrupa Birliği'nde vergi politikaları çok önemli bir yere sahiptir. Özellikle de Birlik içinde daha adil ve tarafsız bir rekabet ortamının sağlanmasında üye ülkelerin vergi politikalarının uyumlu ve haksız rekabeti önleyici şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Birlik içinde uzun zamandır vergi uyumlaştırılması çabaları sürmektedir³⁴⁵.

Vergi politikası, tüm AB ülkeleri için çok önemli bir noktadır. Herhangi bir AB üyesi ülkede izlenen vergi politikasından yapılacak değişiklik yalnızca o ülkeyi değil; aynı zamanda AB'ye üye diğer ülkeleri de yakından etkilemesi söz konusudur. Bundan

³⁴² Ezel Altunay, "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye'nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:34, 2010, s.94, http://www.butce.org/Html/dergi/34/5_e_altunay.pdf, (Erişim:12.7.12).

³⁴³ Altunay, **a.g.m.**, s.1.

³⁴⁴ Mehmet Tuncer ve Murat Sarıkaya, "AB'ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması", **AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası**, Ed. Mehmet Dikkaya, Alfa Yayınları, Bursa, 2006, s.176-177.

³⁴⁵ Habib Yıldız, "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:X, Sayı:3-4, 2006, s.549.

dolayı AB üyesi ülkelerin vergi politikalarını oluştururken birbirinden farklı davranmaları beklenemez³⁴⁶.

Avrupa Birliği'nde vergi politikasının amacı, üye devletlerarasındaki vergisel sorunlarını çözüme kavuşturmaktadır. Vergisel sorunlar; çifte vergilendirme, vergide haksız rekabet, vergi cennetlerinin varlığı vb. sebeplerdir³⁴⁷. AB vergi politikası esas olarak vergilerin uyumlaştırılması esasına dayanır. AB'nde vergileme politikası birtakım ilkelerle oluşturulmaktadır. Bu ilkeler; gümrük ve eş etkili vergilerin kaldırılması ve ortak gümrük tarifesinin kabulü, ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve devlet yardımları yasağı ilkeleridir.

Avrupa Birliği'nin ilk yıllarından itibaren yapılan çalışmalar neticesinde, üye ülkelerde vergi sistemlerinin farklı olduğu ve bunun hem mal hem de hizmet fiyatlarında ve yatırımlar açısından haksız rekabete yol açtığı tespit edilmiş, bu durumun düzeltilmesi için vergi uyumlaştırmasının gerekli olduğu konusunda görüş birliğine varılmıştır³⁴⁸.

Vergilerin düzeyi, rekabet koşulları dahil olmak üzere birçok faktörü etkiler. Ekonomik bütünleşme için yapılacak girişimlerde bu faktörlerin vergi yüklerindeki farklılıklardan yapay bir şekilde etkilenmemesi için yüklerin birbirlerine yaklaştırılması gereklidir. Vergi yüklerinin birbirlerine yaklaştırılması üye devletlerarasında olan ayrımcı vergilendirmenin kaldırılmasını gerektirir. Bir vergi sistemi, uygulandığı ülkede ekonomik gelişmeyi ve sosyal dengeyi desteklerken, ekonomik bütünleşme içinde yetersiz kalabilir. Bu yüzden vergi politikalarının yaklaştırılmasında benzer vergi yüküne ulaşılması, mal ve sermaye dolaşımında tek taraflı olumsuzlukları önleyebilir.

Vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için önemlidir. Bu durum, esas olarak dolaylı vergilerin üretilen mal fiyatlarına eklenmek sureti ile tüketiciye yansıtılacağı

³⁴⁶“Türkiye-AB Vergi Sistemleri Karşılaştırması”, s.4,

http://www.koto.org.tr/files/AB-Turkiye_Vergi_Sistemleri.pdf, (Erişim: 25.5.12).

³⁴⁷ Hakkı Ay, “Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:273, 2004, s.1.

³⁴⁸ Dilek İliaz, **Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türkiye**, Ankara Üniversitesi S.B.E. Avrupa Toplulukları A.B.D. Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.38.

görüştünden kaynaklanmaktadır³⁴⁹. Malların maliyetlerine eklenen ve doğrudan fiyatları etkileyen dolaylı vergilerin ülkelerarası serbest rekabeti bozduğu gerçeğinin bir sonucu olarak AB, ilk uyumlaştırılacak alan olarak dolaylı vergileri öngörmüştür³⁵⁰. Avrupa Birliği'ne üyelik için ilk olarak 1959 yılında başvuru yapan Türkiye, üyelik sürecinde üzerine düşen görevleri yerine getirmek adına birçok vergi düzenlemesine gitmiştir. Özellikle KDV ve ÖTV'de birçok düzenleme yapmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği uyum sürecinde gelir idaresinde yenilenmeye gidilmiş ve bu konuda önemli bir başarı sağlanmıştır³⁵¹.

Roma Anlaşması'nın 220'inci maddesi, dolaysız vergiler alanında çifte vergilendirmeyi kaldırmayı öngörmüştür. Ancak anlaşmanın ilgili maddesine paralel olarak dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda AB'de önemli aşamalar kaydedilememiştir. AB'de dolaysız vergi oranları ve uygulamalarında önemli derecede farklılıklar vardır. Üye ülkeler, kısa dönem ekonomik politikalarının bir gereği olarak dolaysız vergi oranlarını ve uygulamalarını da zaman içinde değiştirmektedirler. Bu nedenle Avrupa Birliği üye ülkelerinde dolaysız vergilerde pek ilerleme sağlanamamıştır ve vergi rekabetinin devam etmesi uyumlaştırma politikalarını yetersiz kılmaktadır³⁵².

Vergi politikaları Birlik içinde adil bir rekabet ortamının sağlanabilmesi ve mal ve sermaye hareketlerinin engelsiz gerçekleşebilmesi için bir araç olarak görülmüştür. Bu doğrultuda üye ülkelerin uyguladıkları farklı vergi politikalarının rekabet bozucu etkilere yol açmaması, tarafsız ve uyumlu bir vergi sistemi oluşturması için Birlik içinde uzun süredir çalışmalar yapılmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak gelinen noktada, vergileme yetkisi üye ülkelerin egemenlik yetkileri içinde bırakılmakta ancak üye ülkelerin vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılması için yoğun işbirliği yapılmaktadır. Özellikle dolaylı vergilerin rekabet üzerindeki etkilerinin çok daha fazla olması nedeniyle uyumlaştırma çalışmaları daha çok bu alanda yoğunlaşmıştır. Nitekim katma değer vergisi adeta bir topluluk vergisi haline dönüşmüş ve bu alanda önemli seviyede

³⁴⁹ Ersan Öz ve Mehmet Aslan, "AB'ye Uyum Sürecinde KDV Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı:205, 2005, s.152.

³⁵⁰ Öz ve Aslan, *a.g.m.*, s.152.

³⁵¹ Altunay, *a.g.m.*, s.108.

³⁵² Kamil Güngör, "Rakamlarla 2011 Bütçesi-Avrupa Birliği ve OECD Bağlamında Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Vergi Sorunları*, Sayı:271, 2011, s.17.

uyum sağlanmıştır. Benzer şekilde özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması konusunda önemli mesafeler alınmıştır. Ancak dolaysız vergiler alanında aynı başarının sağlandığını söylemek mümkün değildir. Sermaye hareketlerini etkilemesi nedeniyle kurumlar vergisi alanında bazı uyumlaştırma çalışmaları yapılmasına rağmen, gelir vergisi bu çalışmalarda en sona bırakılmıştır³⁵³.

2- Türkiye'nin Uyum Süreci

Avrupa Birliği ile müzakerelere devam eden Türkiye vergi mevzuatını birlik müktesebatına uyumlaştırma çabasıdır. Türkiye'nin AB'ne uyum sürecinin tarihsel yapısına bakmak, uyum sürecinde geçirdiğimiz aşamaları görmemiz açısından önem taşımaktadır.

Türkiye'nin AB üyelik süreci 31 Temmuz 1959 tarihinde Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AET) ortaklık başvurusunda bulunması ile başlamıştır. 1963 yılında, Gümrük Birliği ve Avrupa Ekonomik Topluluğu tam üyeliği perspektifiyle, Ankara Anlaşması ve I. Mali Protokol imzalandı. 1970 yılında Katma Protokol ve II. Mali Protokol Brüksel'de imzalandı. 1973 yılında Gümrük Birliği'nin nasıl kurulacağını açıklayan Katma Protokol yürürlüğe girdi. 1980 yılında Türkiye ile AET arasındaki ilişkiler donduruldu. Türkiye, 14 Nisan 1987 tarihinde AET'ye tam üyelik başvurusu yaptı. Türkiye ve AB arasındaki Gümrük Birliği süreci 1 Ocak 1996 tarihi itibari ile yürürlüğe girdi. 1997 yılında Lüksemburg Zirvesi'nde AB liderleri Türkiye'nin adaylık statüsünü tanımadı. Siyasal ilişkiler Türkiye tarafından donduruldu. 1998'de Avrupa Komisyonu Türkiye hakkındaki ilk ilerleme raporunu yayınladı. Avrupa Konseyi, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde Türkiye'ye AB üyeliği için aday ülke statüsünü verdi. Avrupa Konseyi 8 Mart 2001 tarihinde Türkiye'nin AB katılım sürecinin yol haritası olan AB-Türkiye Katılım Ortaklığı Belgesini kabul etti. Türkiye ile görüşmeleri başlatma kararı 2004 yılında alındı. 3 Ekim 2005 tarihinde Türkiye'nin AB'ye katılım müzakereleri resmen başladı. Müzakere Çerçeve Belgesi kabul edildi. 2010 tarihinde 35 başlığın 13'ü müzakereye açılmış ve 1 tanesi geçici olarak kapatılmıştır³⁵⁴.

³⁵³ Yıldız, a.g.m., s.566.

³⁵⁴ AB Üyelik Sürecinin Tarihi, <http://www.tusiad.org/temel-konular/avrupa-birligi-ne-uyum/ab-uyelik-surecinin-tarihi/>, (Erişim:12.6.12).

Ülkelerdeki vergi politikaları, her ülkenin sosyal ve ekonomik şartlarına göre belirlenmekte ve değişiklikler yine ülkelerin kendi iradesiyle yapılmaktadır. Fakat ülkeler arasında kurulan ekonomik ve parasal birliklerde etkinliği artırmak amacıyla, rekabet koşullarının, serbest dolaşımını olumsuz yönde etkilememesi için ortak vergi politikaları oluşturularak, bu politikaların düzenlenmesi gerekmektedir³⁵⁵.

Türkiye'nin uyum sürecinin değerlendirilmesinde ilerleme raporları önem taşımaktadır. Bu raporlar, Avrupa Birliği Komisyonu tarafından, Birliğe aday ülkelerin Kopenhag Kriterlerini karşılayıp karşılamadığının tespit edilmesi için hazırlanır. Türkiye için ilk rapor 1998 yılında hazırlanmış ve her yıl düzenli olarak oluşturulmaktadır. 2008 yılında 11. İlerleme Raporu yayınlanmıştır³⁵⁶. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum süreci Dolaylı ve Dolaysız Vergiler olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir.

a- Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları, Roma Antlaşması'nın imzalanmasından kısa bir süre sonra başlamıştır. Bunun nedeni, satış vergilerin fiyatlarının oluşması ve dolayısıyla serbest rekabet üzerinde etkisinin olmasıdır. Üye devletlerin satış vergilerini değiştirmek suretiyle malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını dolayısıyla ticaretin yönünü değiştirmeleri ve böylece serbest rekabeti etkilemeleri söz konusudur³⁵⁷.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması konusunda ilk çalışmalar dolaylı vergiler alanında yapılmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği'nin en önemli hedefi olan Gümrük Birliği'nin gerçekleştirilmesi için, üye ülkeler arasında gümrük vergilerinin kaldırılması ve dışarıya karşı ortak bir gümrük vergisi tarifesinin oluşturulmasının yanında, üye ülkelerde farklı dolaylı vergi uygulamalarının yol açtığı mal ve hizmet

³⁵⁵ Altunay, **a.g.m.**, s.95.

³⁵⁶ Atilla Özkan, "Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye", **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, Ankara, 2009, s.113.

³⁵⁷ Kamil Güngör, "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası", s.55, http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/136/KamilG%C3%9CNG%C3%96R.pdf, Erişim:(7.7.12).

ticaretinin önündeki engellerin kaldırılması gerekmektedir³⁵⁸. Bu nedenle Avrupa Birliği'nin vergileme alanında yapmış olduğu çalışmalar ile yayınladığı direktiflerin çoğu dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma sağlamaya yöneliktir. Dolaylı vergiler alanında da en fazla üzerinde durulan ve adeta bir Birlik vergisine dönüşen vergi, katma değer vergisi olmuştur³⁵⁹. Özellikle KDV alanında yapılan çalışmalar olumlu sonuçlar doğurmuştur. KDV kabul edilirken, AB Konseyi'nin çıkardığı 6. Direktif temel model olarak kullanılmıştır³⁶⁰.

1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi (KDV), Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki vergi uyumlaştırması çalışmalarında önemli bir gelişme olmuştur. 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) kanunun yasalaşması da KDV'den sonra ikinci önemli adım olmaktadır³⁶¹.

2009 yılı ilerleme raporunda, Türkiye'nin ÖTV alanında 6 Nisan 2009 tarihinde kabul edilen Bakanlar Kurulu Kararı ile 14 Nisan 2009 tarihinden itibaren nispi vergilendirme tümüyle kaldırılmış ve kalan diğer ayrımcı vergi uygulamalarının da tamamen kaldırılmasına yönelik, Avrupa Birliği tarafından da kabul edilen hedefler çerçevesinde, yeni spesifik vergi oranları belirlenmiştir³⁶².

b- Dolaysız Vergiler

Avrupa Birliği içinde dolaysız vergiler konusunda uyumlaştırma çalışmaları ikinci plana bırakılmıştır. Bunun nedeni ise üye ülkelerin vergileme konusunu kendi egemenlik alanlarının en önemlilerinden birisi olarak görülmesidir. Bu alanda çalışmalar üye ülkelerin ulusal amaçlarla kullanılabileceği vergileme yetkisini getirdiğinden, dolaysız vergiler alanında yapılacak uyumlaştırma çabaları yavaşlamaktadır³⁶³.

³⁵⁸ Mircan Yıldız, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Alfa Aktüel Kitabevi, İstanbul, 2004, s.50.

³⁵⁹ Yıldız (2004), **a.g.e.**, s.50.

³⁶⁰ Altunay, **a.g.m.**, s.105.

³⁶¹ Fazıl Aydın, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:170, Kasım 2002, s.42.

³⁶² Aydın, **a.g.m.**, s.42.

³⁶³ Mehmet Tuncer ve Murat Sarıkaya, "Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:177, 2003, s.181.

AB'de dolaysız vergilerle ilgili olarak yapılan saptamalar şöyledir: Sermaye hareketlerini engelleyen vergi hükümlerinin öncelikle düzenlenmesi, Teşebbüslerin merkezileşmesinde vergi engellerinin kaldırılması, Teşvik tedbirlerinin koordinasyonu, AB içinde çifte vergilendirmeden kaçınmak ve çok taraflı konvansiyonun hazırlanması³⁶⁴.

2009 yılı ilerleme raporunda vergileme konusunda bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Asgari ücret üzerindeki vergi yükü azaltılmaktadır. Türkiye'deki gelir vergisi oranları, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki gelir vergisi oranlarının sınırları içinde yer almaktadır. Ayrıca gelirin tanımı Birlik bünyesinde uygulanan geniş kapsam ile uyumlu hale getirilmiştir³⁶⁵.

2009 yılı ilerleme raporunda Türkiye'nin vergi uyumlaştırması açısından eksiklikleri; Türkiye'nin toptan ve perakende satışlarda farklı KDV oranlarının uygulanması konusunda birlikte, muafiyetler, özel uygulamalar ve indirimli oran uygulamalarında daha fazla uyum sağlaması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca Türkiye'nin iç piyasa hareketleri ve mali antrepolar için gümrük vergilerinin askıya alınması rejiminin de henüz uygulamaya koyulmadığı belirtilmektedir³⁶⁶.

IV- KÜRESEL POLİTİKALARA 1990 SONRASI TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN UYUMU

Her ülke kendi vergi sistemini dilediğinde kurma hak ve yetkisine sahiptir. Uluslararası hukuka göre, hiçbir ülke doğrudan veya dolaylı olarak diğer bir ülkenin vergi sistem ve yargısını uygulamak zorunda değildir. Ancak, ulusal ekonomilerin birbiriyle artan entegrasyonu, bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamaların diğer ülkelerin vergi politikalarına potansiyel etkisini arttırmaktadır³⁶⁷.

³⁶⁴ Kamil Güngör, "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası", s.54, http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/136/KamilG%C3%9CNG%C3%96R.pdf, Erişim:(7.7.12).

³⁶⁵ Altunay, **a.g.m.**, s.107.

³⁶⁶ Altunay, **a.g.m.**, s.107.

³⁶⁷ Savaş Çevik, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı:270, 2004, s.154.

Küreselleşme süreci ve vergi matrahlarının mobil hale gelmesiyle birlikte, tek bir devletin vergi politikalarının başarısı, onun kendi sınırları ötesinde etkilere sahip olmasına ve diğer vergileme alanları tarafından etkilenmesine bağlı olmuştur. Böyle olunca artan küreselleşme, çoğunlukla devletlerin vergi politikalarını diğer vergileme alanlarındakilerden bağımsız bir şekilde seçme imkanlarını önemli ölçüde azaltmıştır³⁶⁸.

Küreselleşme sürecinde yaşanan ülkeler arası ekonomik entegrasyon, ekonomik gelişme çabasında olan bir çok ülkeyi olduğu gibi Türkiye'yi de etkilemiş ve vergileme alanında ortaya çıkan rekabetin Türkiye'de hissedilmesine yol açmıştır. Ülkeler arasında yaşanan vergi rekabeti zamanla Türk vergi sisteminin yapısında bazı önemli gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur³⁶⁹.

Türkiye'de de küreselleşmenin daha çok 1990 yılından sonra yaşanması sonucu, vergi bağlamındaki değişmelerin bu tarihten itibaren ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Bu temele dayanarak incelenen Türk vergi sisteminin, küreselleşme sonrası Türk vergi politikaları üzerinde yapmış olduğu değişimlerin ve bu değişimlerin vergi gelirleri üzerinde bırakmış olduğu etki büyük önem taşımaktadır. 1990 sonrası Türk vergi politikaları çerçevesinde yarattığı değişiklikler hakkında bilgi verilerek³⁷⁰, 1990-2010 dönemini Türk vergi sistemini değiştiren unsurların ayrıntılarıyla incelenecektir.

A- VERGİ YAPISINDA YAŞANAN DEĞİŞİM

Vergi sisteminin, ülkelerin mali, sosyal, siyasal ve ekonomik yapısındaki bir değişikliğe kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmasını gerektirmektedir. Vergi sisteminin esnek olması, ülkelerin giderek artan mali ihtiyaçlarını karşılayabilme olanağını beraberinde getirmektedir. Özellikle gelişmekte

³⁶⁸ İhsan Günaydın ve Serkan Berk, "Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi", **19. Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları, Antalya, 2004, s.386.

³⁶⁹ Yıldız, **a.g.e.**, 177.

³⁷⁰ Gonca Güngör ve Aykut Aydın, "Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi", **Ekonomi Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, s.70.

olan ülkelerde mali ihtiyaçta birden bire ortaya çıkan artışlar, vergi sisteminde bulunan matrah ve tarife yapısındaki değişiklik gibi önlemlerle rahatlıkla karşılanabilmelidir³⁷¹.

1- Vergi Gelirlerinde Yaşanan Değişim

Asli fonksiyonlarını yerine getirebilmek amacıyla harcama yapmak zorunda olan devletin, bu harcamalarının finansmanında kullanacağı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Devletin cebren ve karşılıksız olarak vatandaşlarından topladığı vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler ve özel gelirler ve fonlardır. Tablo 29’da genel bütçe gelirlerinin yıllara göre gelişimi görülmektedir³⁷².

Tablo 29: Genel Bütçe Gelirlerinin Dağılımı (1990-2010)

YILLAR	GENEL BÜTÇE GELİRLERİ		VERGİ GELİRLERİ		VERGİ DIŞI NORMAL GELİRLER		ÖZEL GELİRLER VE FONLAR	
	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
1990	55.066.933	100	45.399.534	82	4.266.784	8	5.400.615	10
1991	96.372.525	100	78.642.770	82	3.926.405	4	13.803.350	14
1992	174.150.046	100	141.602.094	81	7.648.647	4	24.899.305	14
1993	350.845.430	100	264.272.936	75	17.636.112	5	68.936.381	20
1994	742.499.135	100	587.760.248	79	48.365.288	7	106.373.599	14
1995	1.387.759.990	100	1.084.350.504	78	86.043.516	6	217.365.971	16
1996	2.684.968.310	100	2.244.093.830	84	159.990.519	6	280.883.961	10
1997	5.726.931.736	100	4.745.484.021	83	404.678.742	7	576.768.973	10
1998	11.635.610.868	100	9.228.596.187	79	1.221.530.261	10	1.185.484.420	10
1999	18.657.677.076	100	14.802.279.916	79	1.883.461.121	10	1.971.936.039	11
2000	33.040.902.853	100	26.503.698.413	80	3.486.492.924	11	3.050.711.516	9
2001	50.890.481.078	100	39.735.928.150	78	7.418.386.102	15	3.736.166.826	7
2002	74.603.699.065	100	59.631.867.852	80	10.874.531.821	15	4.097.299.392	5
2003	98.558.732.547	100	84.316.168.756	86	10.222.768.710	10	4.019.795.081	4
2004	120.089.244.000	100	101.038.904.000	84	17.678.311.000	15	165.608.000	1
2005	148.237.974.000	100	119.250.807.000	80	25.626.260.000	17	2.027.326.000	2
2006	182.577.918.000	100	151.271.701.000	83	26.753.776.000	15	4.552.441.000	2
2007	203.349.268.000	100	171.098.466.000	84	24.323.357.000	13	7.927.445.000	3
2008	225.496.339.000	100	189.980.827.000	84	25.140.989.000	12	10.374.523.000	4
2009	232.930.317.000	100	196.313.308.000	84	33.437.918.000	14	3.176.091.000	1
2010	271.957.407.000	100	235.714.637.000	87	31.642.390.000	12	4.600.380.000	1

Kaynak: GİB, 1990-2010 Yılları Arasındaki Kesin Hesap Kanunları, 2010.

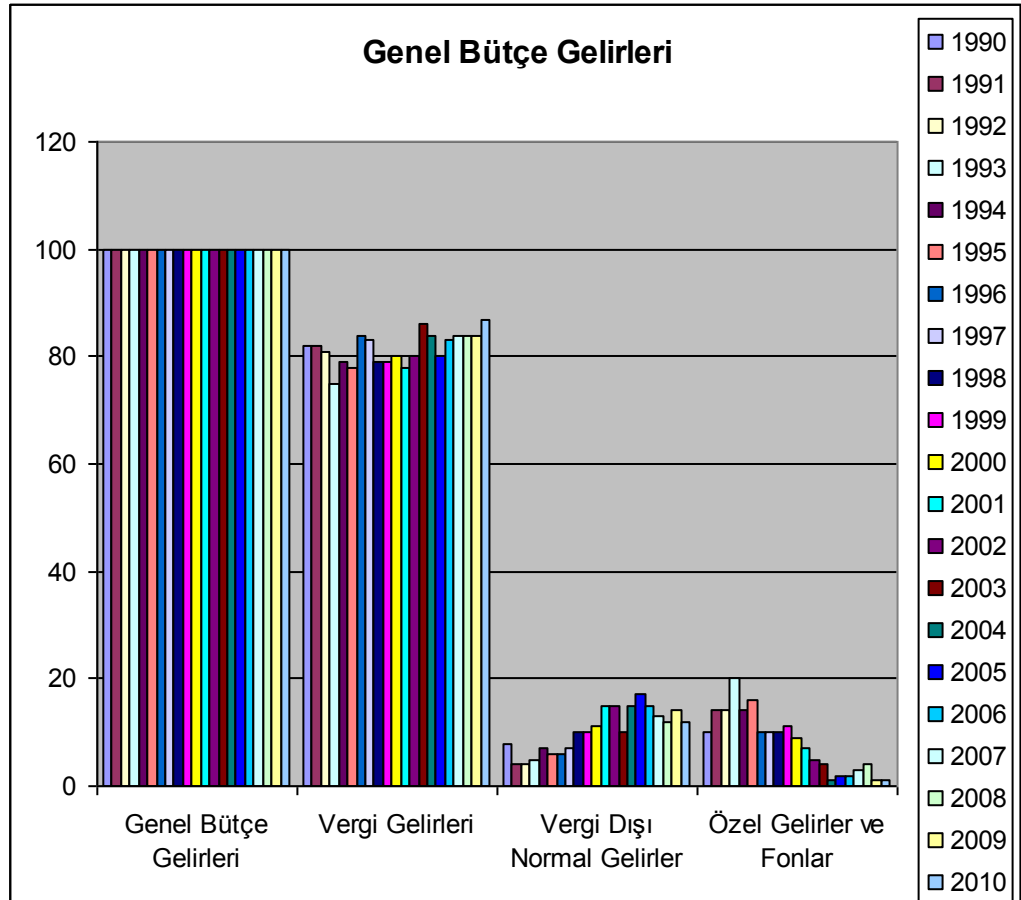
Genel bütçe gelirlerinin 1990-2010 yılları arasında miktar ve oransal dağılımı görülmektedir. Genel bütçe gelirlerinin yıllara göre bir artış olduğu Tablo 31’den anlaşılmaktadır. Genel bütçe gelirlerinin en önemli kaynağı vergi gelirleridir. Vergi

³⁷¹ Turhan, a.g.e., s.33.

³⁷² Nihat Işık ve Efe Can Kılınc, “OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl:11, Sayı:17, s.148.

gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı artış gösterirken önemini de korumaktadır. Borçlanma, para cezaları, faiz gelirleri vb gelirlerden oluşan vergi dışı normal gelirler, ikinci önemli gelir kaynağı olma özelliğini korumakla beraber artış da göstermiştir. Genel bütçe gelirlerinin en düşük değerdeki gelir türü ise özel gelirler ve fonlar olarak düşüş göstermiştir. Genel bütçe gelirlerinin genel seyrini Grafik 2 yardımı ile de görmekteyiz.

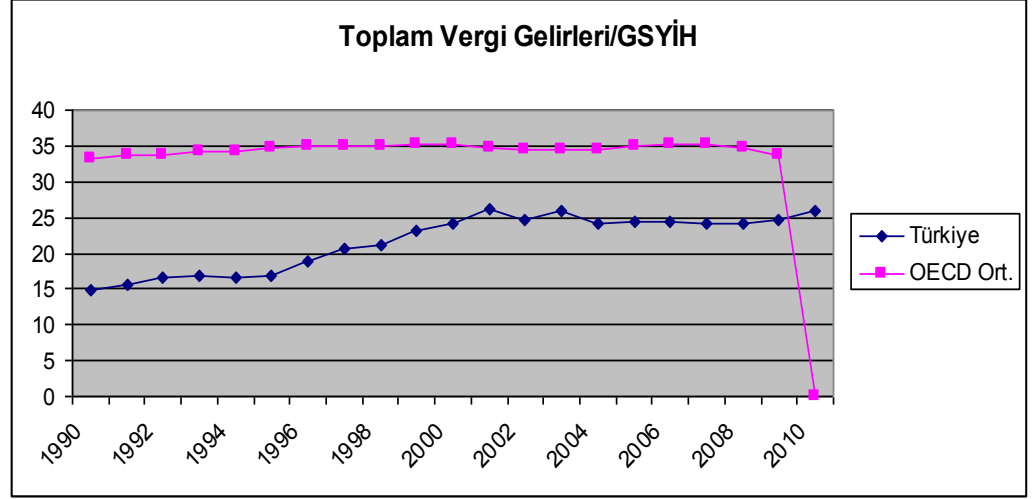
Grafik 2: Genel Bütçe Gelirleri (1990-2010)



Kaynak: GİB, 1990-2010 Yılları Arasındaki Kesin Hesap Kanunları, 2010.

1990 sonrası dönemde meydana gelen küreselleşme adı verilen dönüşüme uyum sağlayan Türkiye'nin yaşadığı değişim, vergi gelirleri üzerinde de etkisini göstermektedir. Yaşanan değişimleri ortaya koymak amacıyla yıllar itibari ile vergi gelirlerinin değişimi Grafikte gösterilmektedir.

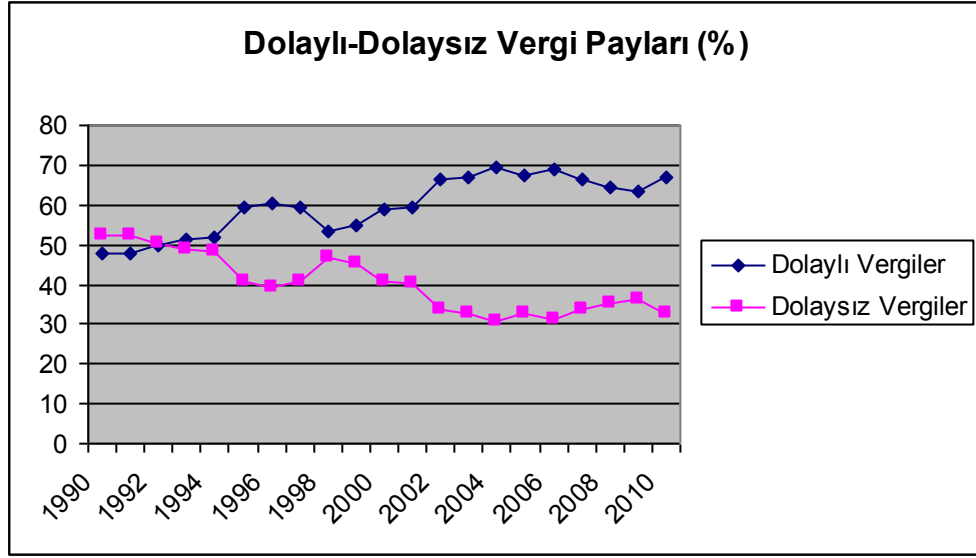
**Grafik 3: Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH’ya Oranları
(1990-2010)**



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarına baktığımızda, 1990-2010 döneminde vergi gelirlerinin oransal olarak artış gösterdiği görülmektedir. 1990-2010 döneminde vergi gelirlerinin oransal payı ortalama olarak % 15-30 arasındadır. Dönem içerisinde vergi gelirlerinin en düşük olduğu kesit ise 1990-1994 arasındadır. Dışındaki yıllarda ise vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının artış gösterdiğini görmekteyiz. OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payına baktığımızda Türkiye’ye oranla daha yüksek gerçekleştiğini görmekteyiz. OECD ülkelerinde bu oranın daha yüksek olması GSYİH’nın daha yüksek olmasına bağlanabilir.

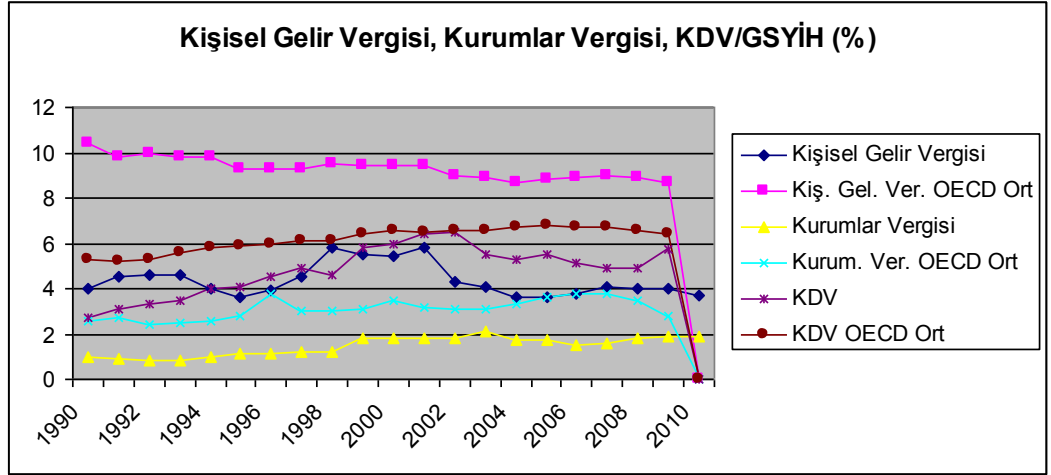
Grafik 4: Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergi Payları (1990-2010) (Yüzde)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Türk vergi sisteminin yapısına ayrıntılı olarak bakıldığında, vergileme alanında tüm dünyada yaşanan küresel eğilimlerden biri olan vergi sistemi içindeki dolaylı vergilerdeki artış ve dolaysız vergilerdeki azalış Türk vergi sisteminde de açıkça görülmektedir. Türkiye’de dolaylı-dolaysız vergi gelirleri de küreselleşmeyle beraber değişmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH içindeki payı incelendiğinde, 1993 yılına kadar dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran daha büyük bir paya sahip olduğu görülmektedir. 1993 yılından 2010 yılına kadar olan dönemde ise artan bir seyirle daha büyük paya sahip olan dolaysız vergiler olmuştur. Dolaylı vergilerin en yüksek gerçekleştiği % 69,3 oranına karşın dolaysız vergiler 2004 yılında % 30,7 ile en düşük orana sahip olmuştur. Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre yüksek miktarda olmasının sebebi, tahsilatının kolay ve kısa zamanda gerçekleşmesidir. Dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıklarının GSYİH’ya oranlanmanın ise tablonun bütününe görmek açısından önemlidir.

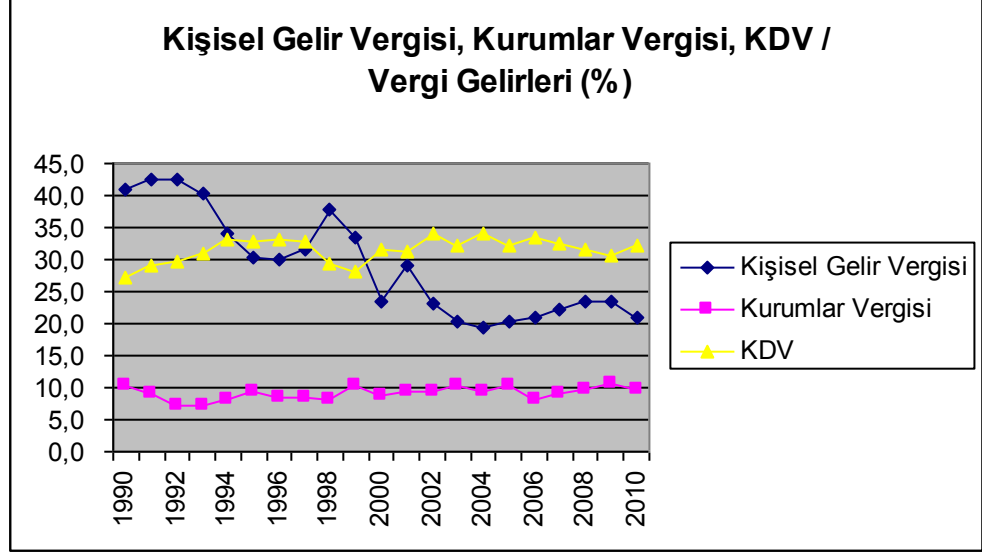
Grafik 5: Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV’nin GSYİH İçindeki Payları (1990-2010) (Yüzde)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Küreselleşme, ekonominin tümüne etkide bulunduğu kadar, kamu gelirleri ve vergi üzerine de etkide bulunmaktadır. Küreselleşen dünyada vergiler de uluslararası bir boyut kazanmaktadır. Küreselleşen dünyada vergiler de uluslararası bir boyut kazanmaktadır. Küreselleşme, kişisel gelir vergisi sisteminde büyük değişikliklere neden olmuştur. Küreselleşme süreci ile birlikte bireylerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerde artışlar meydana gelmiştir. Buna rağmen kişisel gelir vergisi oranı düşüklük göstermektedir. 1990-2010 dönemine baktığımızda kurumlar vergisinin de GSYİH içindeki payının artış gösterdiğini görmekteyiz. Özellikle 1985 yılında yürürlüğe giren KDV'nin 1990-2010 dönemindeki payları ise önemli bir artış şeklinde gerçekleşmiştir. OECD ülkelerine baktığımızda oransal olarak Türkiye'den yüksek gerçekleştiğini görmekteyiz. Türkiye'ye nazaran GSYİH'sı yüksek olan OECD ülkelerinde de kişisel gelir ve kurumlar vergisi oranlarının yüksek ve KDV oranlarının önemli büyüklükte olduğunu görülmektedir.

Grafik 6: Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV’nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1990-2010)(Yüzde)



Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Ülkelerin farklı vergi oranları kullanmaları ve vergi idarelerinin arasında bilgi alışverişi olmayışı, bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin tam olarak beyan edilmemesine neden olmaktadır. Bu durum ülkelerin vergi matrahlarında erimelere neden olmaktadır. Toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde, küreselleşmenin etkisi görülmektedir. Dolaylı vergilerin daha hızlı bir artış gösterdiği grafik 19’den de görülmektedir. Türk vergi sistemi doğrultusunda önemli değişkenlerden olan kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV’nin 1990-2010 dönemi boyunca olan gelişmelerine baktığımızda; KDV ve Kurumlar vergisinin artış gösterdiğini, kişisel gelir vergisinin ise düşüş gösterdiğini görmekteyiz.

2- Vergi Oranlarındaki Değişim

Vergi sistemlerinin tartışıldığı son yıllarda, üzerinde en çok durulan konu, verginin oransal yapısı olmuştur. Vergilemede oranların nasıl olması gerektiği, sosyal

ve ekonomik açıdan önemli olduğu gibi, vergilerin mali amaçlarına ulaşma açısından da giderek önem kazanan bir konu olmuştur³⁷³.

Kanuni vergi oranları, ülkelerin vergi kanunlarında yer alan oranlardır. Fakat mükellefler her zaman bu oran üzerinden vergi ödemezler. Mükelleflerin ödeyeceği vergiler, kanunlarda yazılı indirim, istisna, muafiyetlerle değişebilir. Buradan hareketle, mükellefin fiili olarak ödemiş olduğu vergi miktarının, vergi matrahına oranı, efektif ortalama vergi oranını verir. Buna karşın, ödenen vergide meydana gelen artışın (azalışın) vergi matrahında meydana gelen artışa (azalışa) oranını marjinal vergi oranı verir³⁷⁴.

Küreselleşme ile birlikte sermaye ve emeğin mobilitesinin artması, ekonomik faaliyetler üzerinde bir yük oluşturan vergilerden daha az etkilenmek için, bu faktörleri daha az vergi ödeyebileceği alanlara doğru hareket ettirirken, ülkeler de bu mobil faktörleri kendisine çekebilmek için yeni vergi düzenlemelerine gitmektedir. Bu düzenlemelerin en önemlisi ve dikkat çekenini ise verginin oransal yapısındaki düzenlemelerdir. Ülkeler, diğer rakiplerinin vergi oranlarında yaptıkları düzenlemeler (genellikle oranların düşürülmesi) karşısında kendi vergi tabanını koruyabilmek için mecburen uluslararası alandaki bu oransal düzenlemelere uyum sağlamak zorunda kalmaktadırlar³⁷⁵. Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahip olup, vergiye esas olan matrah arttıkça uygulanan vergi oranları da artmaktadır.

Türkiye’de gerçekleşen Kurumlar Vergisi, Kişisel Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Oranlarının 1990-2010 arasındaki dönemde görülecek değişimi büyük önem taşımaktadır. Küreselleşme sonrası bu değişimin daha iyi görülebilmesi amacıyla OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak incelenmesi söz konusu olmaktadır.

³⁷³ Şükrü Kızılot, “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.111, Yıl.16, 1997, s.65.

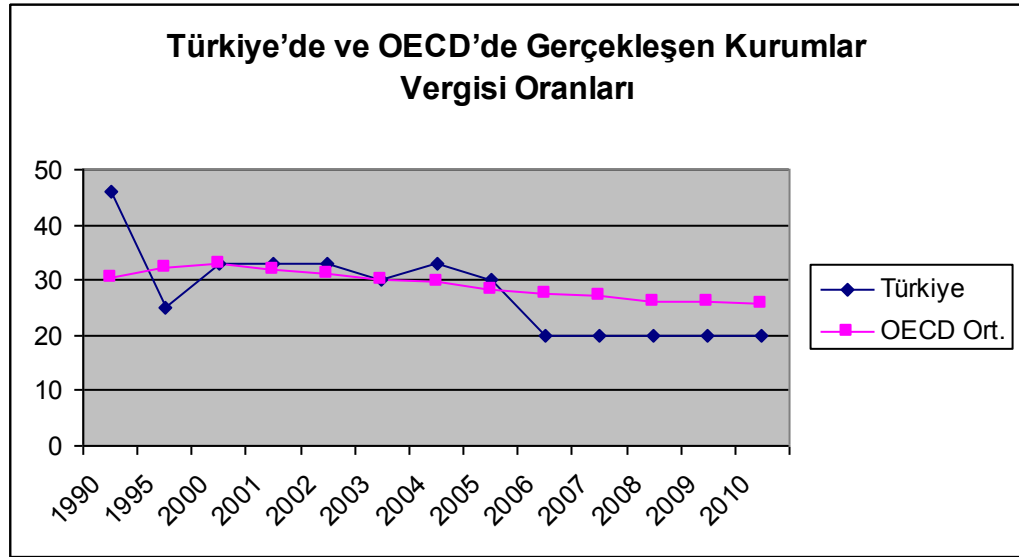
³⁷⁴ Canbay, **a.g.e.**, s.102.

³⁷⁵ Canbay, **a.g.e.**, s.100-101.

a- Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranları

Küreselleşme sonrası, özellikle Türkiye ve OECD ülkeleri kurumlar vergisi oranlarında indirim gitmişlerdir. Türkiye 1990-2010 arasındaki dönemde OECD ülkelerine büyük ölçüde uyum sağlayabilmiştir. Çok sayıda ortak amaçla kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler bu dönem boyunca genel olarak paralellik göstermiştir.

Grafik 7: Türkiye’de ve OECD’de Gerçekleşen Kurumlar Vergisi Oranları (1990-2010)



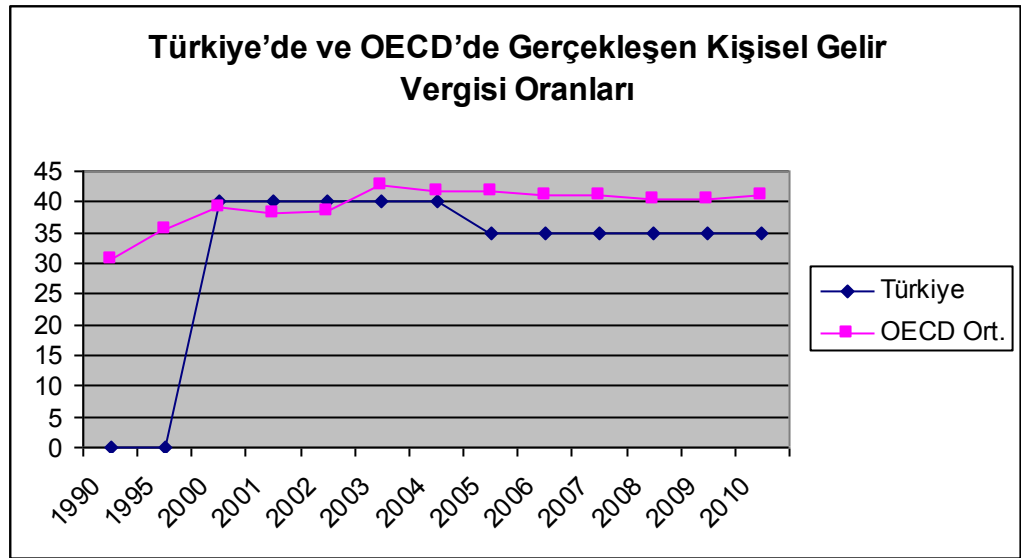
Kaynak: www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls

OECD ortalamasına baktığımızda azalan bir düşüş gösterdiğini görmekteyiz. Türkiye ile OECD ortalamasını karşılaştırdığımız zaman, Türkiye’nin genel olarak OECD’nin altında ve azalan bir seyir gösterdiği görülmektedir. Küreselleşme ile birlikte yaşanan gelişmelerin sonuçları olarak Türkiye de diğer ülkelerde olduğu gibi vergi oranlarında indirim gitmiştir. Kurumlar vergi oranlarındaki düşüşün nedeni ise, küreselleşme ile birlikte ülkelerin daha fazla dışa açılmaları ve sermaye gelirinin mobilitesinin artması olduğu söylenebilmektedir. Kurumlar vergisi oranlarındaki önemli düşüşler 1990’lı yıllardan itibaren sürmüştür.

b- Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi Oranları

Küreselleşme sonrası, özellikle Türkiye ve OECD ülkeleri kişisel gelir vergisi oranlarında kurumlar vergisinden düşük oranda indirim gitmişlerdir. Türkiye 1990-2010 arasındaki dönemde büyük ölçüde OECD ülkelerinin ortalamasının altın azalarak seyretmiştir.

Grafik 8: Türkiye’de ve OECD’de Gerçekleşen Kişisel Gelir Vergisi Oranları (1990-2010)



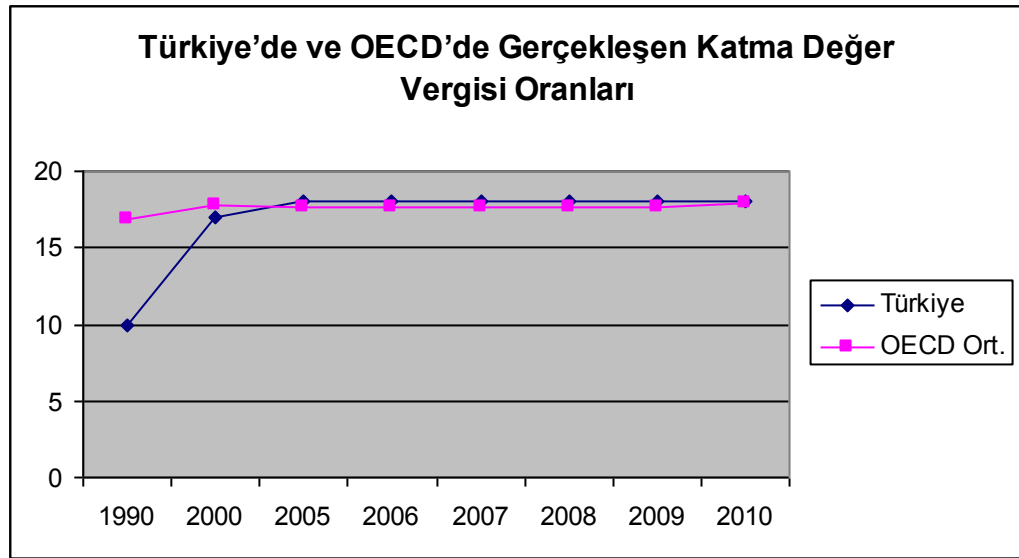
Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm>,

Kişisel gelir vergisi oranlarının, kurumlar vergisine göre daha yüksek gerçekleştiği görülmektedir. Küresel süreç kurumlar vergisini daha çok etkilemektedir. Kişisel gelir vergisi oranlarının genel seyrine baktığımızda Türkiye’de, OECD ülkelerinde kişisel gelir vergisi oranları 1995, 2003, 2004 ve 2005’li yıllarda daha yüksek gerçekleşirken, diğer yıllarda artış oranına paralel bir gelişme göstermiştir.

c- Türkiye’de Katma Değer Vergisi Oranları

Küreselleşme sonrası, özellikle Türkiye ve OECD ülkeleri katma değer vergisi oranlarında indirime gitmemişlerdir. Türkiye 1990-2010 arasındaki dönemde OECD ülkelerinde gerçekleşen oranlarla, Türkiye’de gerçekleşen oranlar paralellik göstermiştir.

Grafik 9: Türkiye’de ve OECD’de Gerçekleşen Katma Değer Vergisi Oranları (1990-2010)



Kaynak: www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls

Her ülke için farklı yıllarda yürürlük tarihi olan katma değer vergisi, Türkiye için 1985 tarihi geçerli olmaktadır. OECD ülkelerinin katma değer vergisi oran ortalaması Türkiye’nin çok az altında ve paralel seyretmektedir. Bu durumun temel sebeplerinden biri de Türkiye’de katma değer vergisi oranlarının biraz yüksek olmasıdır. Türkiye’de gerçekleşen katma değer vergisi oranlarının yüksek oluşu ise vergi yükü açısından adaletsiz dağılıma sebep olmaktadır.

Dünya genelinde geniş uygulama alanı bulan vergi indirimleri, vergi politikası aracı olarak hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergiler bakımından uygulanmaya çalışılmaktadır. Dolaysız vergiler kapsamında yer alan gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimlerin nedenleri; vergi yükü, yabancı sermaye, küresel

rekabet, kayıt dışılığın önlenmesi ve vergi gelirlerinin arttırılabilmesi açısından incelenmektedir³⁷⁶.

3- Vergi Yükündeki Değişim ve Vergi Takozu

Kişilerin ödedikleri vergi, onların, gelir, harcama ve servetlerinde meydana getirdiği azalma nedeniyle matematiksel bir oran ilişkisi içinde veya maddi-fiziki bir yük şeklinde ifade edilmektedir³⁷⁷. Vergi yükü olarak ifade edilen bu matematiksel oran, genel olarak bir ülke ekonomisinde kaynaklarının ne kadarlık bir kısmının devlet tarafından vergi veya diğer isimler adı altında toplandığını ve toplumun belirli bir dönemdeki vergi ödeme kapasitesini gösteren önemli bir kavramdır. Kayıt dışılığın temel nedenlerinden biri olan ağır vergi yükü, oluşturduğu ek maliyet nedeniyle uluslararası alanda işletmelerin rekabet gücünü de zayıflatmaktadır. Dolayısıyla vergi yükündeki artış, tasarruf, yatırım ve çalışma gayreti üzerindeki olumsuz etkileri sonucu ekonomik büyümeyi de olumsuz olarak etkilemektedir³⁷⁸.

a- Vergi Yükü

Vergi yükü, bir ülke kamu maliyesinin değerlendirilmesinde göz önünde tutulan en önemli göstergelerden bir tanesidir. Bu gösterge ile bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadarlık kısmının, devlet tarafından vergi veya diğer isimler altında alındığı ifade edilir³⁷⁹. Bir ekonomide, belli bir dönemde, genellikle 1 yılda, ödenen tüm vergilerin o dönemde elde edilen ülke gelirinin oranına toplam vergi yükü denilmektedir³⁸⁰. Bu bağlamda vergi yükünün tanımı için ödenen vergi ve vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak kabul edilmektedir.

Toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranını toplam vergi yükünü ölçmede anlamlı bir oran olarak kabul edilmektedir. Diğer yandan, kişi başına milli gelir dağılımı veri olarak kabul edildiğinde, vergileme kapasitesini ölçümlemede de

³⁷⁶ Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.12, S.3, 2007, s.236.

³⁷⁷ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gürsel Kitabevi, İzmir, 2002, s.230-231.

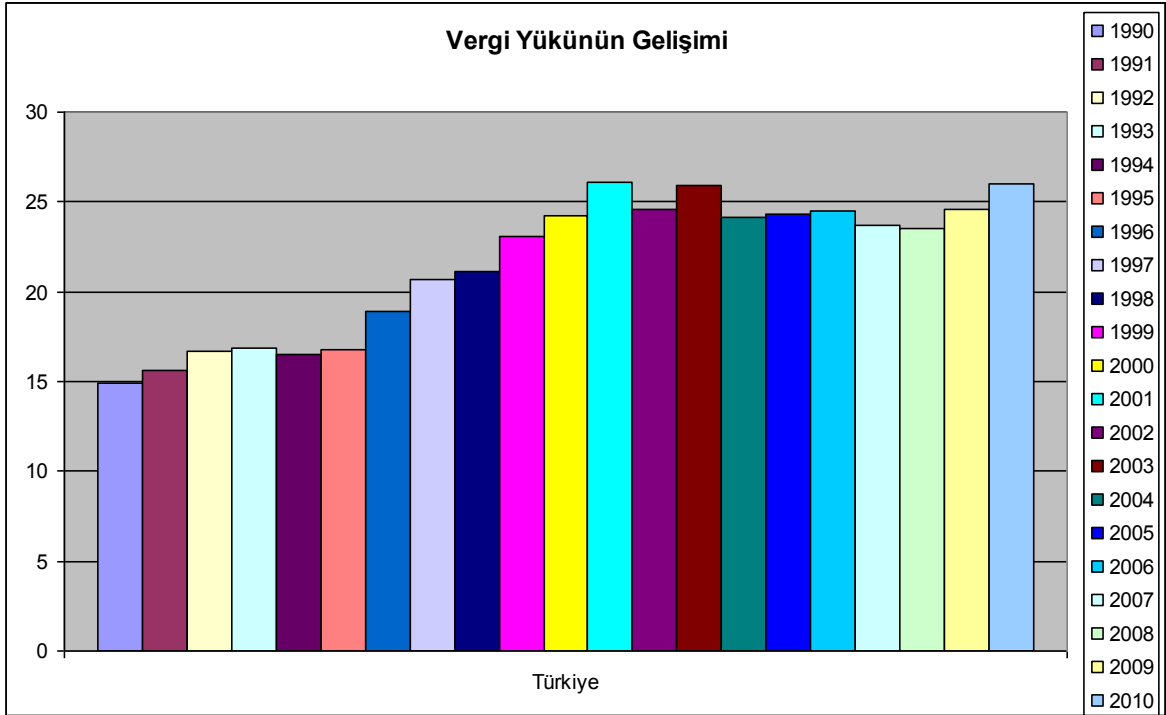
³⁷⁸ Canbay, **a.g.e.**, s.116.

³⁷⁹ DPT, **9. Kalkınma Planı (2007-2013), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2006, s.7, http://plan9.dpt.gov.tr/oik09_vergi/vergi.pdf, (Erişim:20.4.12).

³⁸⁰ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s.297.

kullanılabilecek vergiler/GSYİH'yi da vermektedir³⁸¹. Vergi yükü hesaplamaları bir ülkenin maliye politikası, gelir dağılımı, kalkınma plan ve programları, yatırım, ihracat, teşvik mevzuatı gibi makroekonomi politikalarının tespiti ve uygulanması açısından da büyük önem taşımaktadır³⁸².

Grafik 10: Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi (1990-2010)



Kaynak: www.oecd.org/ff/?404;http://www.oecd.org:80/ctp/taxdatabase

Vergiler ve vergi yükünün dağılımı kurumların ve kişilerin ekonomik kararlarını etkiler. Vergilerin ekonomiye etkilerini belirlemek ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri ortadan kaldırmak için uygulanacak temel maliye politikası araçlarında zamanında ve etkin bir biçimde kullanabilmek vergi yükü hesaplarının yapılmasına ve sonuçların bilinmesine bağlıdır. Rasyonel bir vergi politikası tespit etmek ve

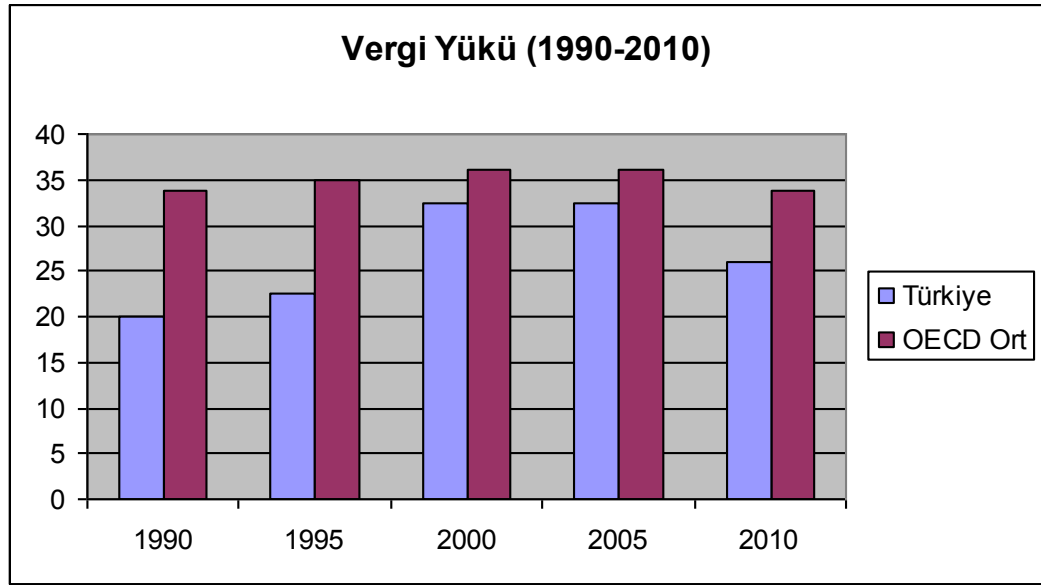
³⁸¹ Turgay Berksoy, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No.411/362, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1984, s.6.

³⁸² İlhami Öztürk ve Ahmet Ozansoy, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, 2011, s.200.

uygulamak da vergi yükü oranlarının dikkate alınmasını gerektirmektedir³⁸³. 1990 sonrası vergi yüklerini Grafik 10'dan daha ayrıntılı bir biçimde görmekteyiz.

Türkiye'nin toplam vergi yükü açısından OECD ülkeleri arasındaki yerine baktığımızda yüzde 26 puanla en düşük 8. ülke olduğuna görmekteyiz. 1990'dan 2010'a kadar vergi yükünün dönem dönem azalıp arttığı görülmektedir. 2000-2003 ve 2009-2010 yılları arasında vergi yükü yüksektir.

Grafik 11: Türkiye'de ve OECD'de Vergi Yükü Karşılaştırması (1990-2010)



Kaynak:Revenue Statistic 1965-2010:2011 Edition, www.oecd.org/ctp/revenuestats

Türkiye ile OCED karşılaştırması yaptığımızda, Türkiye'nin vergi yükünün OECD ortalamasının altında olduğunu görmekteyiz. Türkiye'de vergi yükü, özellikle 1990'lı yılların başlarına kadar OECD ülkelerine kıyasla düşük düzeyde seyrederken 1990'lı yılların başlarından itibaren düzenli olarak artış kaydederek, 2010 yılında ise bu oran yüzde 26 miktarına ulaşmıştır.

³⁸³ Ahmet Tekin, "Türkiye'de Vergi Yükü (1968-1995)", Sayıştay Dergisi, Sayı:23, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der23m5.pdf>, (Erişim:23.4.12)

b- Vergi Takozu

Çalışanların net ücretleri ile çalışanların istihdam etmenin maliyeti arasındaki farkı ifade eden vergi takozu (vergi makası), gelir vergisi ile çalışan ve işverenlerin sosyal sigorta katkılarından oluşmaktadır³⁸⁴.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) 2011 yılına ait “Ücretlilerin Vergilendirilmesi” raporuna göre, Türkiye’de 2010-2011 yılları arasında ailelerdeki emek geliri üzerindeki sosyal güvenlik yükü ve vergi, OECD’deki eğilimle paralel şekilde azalırken, yüksek gelirli tek yaşayanların yükünde bir değişiklik olmadı. Türkiye’de, vergi yükünde azalışa karşın, gelir vergileri ve işçi-işveren sosyal güvenlik primleri toplamından, nakit transferlerin çıkarılmasıyla bulunan ve toplam işçi maliyetinin yüzdesi olarak ifade edilen ortalama vergi takozu, 2011 yılında tüm aile tipleri itibari ile OECD ortalamasından daha yüksek olarak hesaplandı. Vergi takozu bir çalışan başına devlete ödenen vergi ve sosyal güvenlik kesintisinin toplamını göstermektedir³⁸⁵.

2011 “Ücretlerin Vergilendirilmesi” raporuna göre, OECD’de gelir üzerinden alınan vergi miktarı ülkeler arasında büyük farklılıklar gösteriyor. 2011 itibari ile OECD ülkelerinde, çocuğu olmayan ortalama ücret düzeyine sahip bir kişinin gelir üzerindeki toplam vergi takozu sıralaması şöyledir:³⁸⁶

“Belçika (55,5), Almanya (49,8), Macaristan (49,4), Fransa (49,4), Avusturya (48,4), İtalya (47,6), İsveç (42,8), Finlandiya (42,7), Slovenya (42,6), Çek Cumhuriyeti (42,5), Estonya (40,1), İspanya (39,9), Portekiz (39), Slovak Cumhuriyeti (38,9), Danimarka (38,4), Yunanistan (38), Hollanda (37,8), Türkiye (37,7), Norveç (37,5), Lüksemburg (36), OECD Ortalaması (35,3), Polonya (34,3), İzlanda (34), İngiltere (32,5), Kanada (30,8), Japonya (30,8), ABD (29,5), İrlanda (26,8), Avustralya (26,7), İsviçre (21), Kore (20,3), İsrail (19,8), Meksika (16,2), Yeni Zelanda (15,9), Şili (7).

³⁸⁴ TİSK, **Lizbon Stratejisi: UNICE Görüşü ve Ülkemiz İçin Tisk Öneriler**, http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=59, (Erişim:06.05.12).

³⁸⁵ OECD, “Türkiye’de Emek Üzerindeki Vergi Yükü Çok Ağır”, <http://www.dailymarkets.info/oecd-turkiyede-emek-uzerindeki-vergi-yuku-cok-agir>, (Erişim:15.6.12).

³⁸⁶ OECD, “Türkiye’de Emek Üzerindeki Vergi Yükü Çok Ağır”, <http://www.dailymarkets.info/oecd-turkiyede-emek-uzerindeki-vergi-yuku-cok-agir>, (Erişim:15.6.12).

Japonya, Kanada, ABD, İsviçre gibi sanayileşmiş ülkelerde emeğe konulan vergilerin düşük olduğunu gösteriyor. Aynı gruptaki Almanya’da ise emeğe konulan vergilerin yüksek olduğu görülmektedir. Meksika, Yeni Zelanda ve Şili gibi ülkelerde emeğe konulan vergi takozunun düşüklüğü ön plana çıkmaktadır.

OECD Raporunda Türkiye ile ilgili yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:³⁸⁷

- OECD ortalamasıyla karşılaştırıldığında farklılık çocuklu aileler için daha yukarıda gerçekleşmektedir. Düşük gelirli tek ebeveynli ailelerde ortalama vergi takozu 2011 yılında OECD ortalamasının yüzde 18 üzerindedir. Diğer taraftan gelirleri ortalamanın yüzde 167’sine denk gelen bekar mükellefler için vergi takozu, OECD ortalamasının sadece yüzde 1 daha üzerindedir.
- Türkiye’de vergi takozu, birçok aile tipi için geçtiğimiz 11 yıl boyunca azaldı; düşüş marjı % -4,9 ile -1,9 arasında gerçekleşti. Sadece yüksek gelirli tek yaşayanlar 2000 ile kıyaslandığında 2011’de daha yüksek vergi takozuyla karşılaştı (% +5,5 puan).
- 2010’dan 2011’e genel vergi yükü, Ücretlilerin Vergilendirilmesi Raporu’nda analiz edilen her tür hanehalkı için küçük miktarda azaldı. Ortalama ücretin yüzde 67’sini kazanan, çocuksuz bekar işçiler 2 çocuklu benzerleri ve 2 çocuklu tek gelirli çiftler için vergi yükü yüzde 0,3 düştü; vergi takozları ise sırasıyla toplam işçi maliyetinin yüzde 35,4, yüzde 34,2 ve yüzde 36,3’e indi.
- Ortalama ücret kazanan bekar işçiler ve her iki ebeveynin çalıştığı, bir eşin ortalama diğerinin ortalama ücretin yüzde 67’sini kazandığı iki çocuklu çiftlerde vergi takozu yüzde 0,2 puan azalarak toplam işçi maliyetinin yüzde 37,7’sine ve yüzde 37,9’una geriledi. Gerileme ortalama ücretin yüzde 167’sini kazanan bekar vergi mükellefleri için daha az oldu, bu kişilerin vergi takozları yüzde 0,1 azalarak toplam işçi maliyetinin yüzde 40,9’una ulaştı.

³⁸⁷ OECD, “Türkiye’de Emek Üzerindeki Vergi Yükü Çok Ağır”, <http://www.dailymarkets.info/oecd-turkiyede-emek-uzerindeki-vergi-yuku-cok-agir>, (Erişim:15.6.12).

- Türkiye için vergi takozu tam zamanlı çalışan işçilerin brüt ücretleri alındı. 2011 yıllık ortalama brüt ücret Türkiye için 22 bin 636 TL'ye karşılık geldi.

Küreselleşmeyle birlikte değişen vergi politikalarının, diğer ülkelerin vergi politikalarına uyumunu sağlamak için uluslararası düzenlemeler yapılmaktadır. Özellikle küreselleşme sonrasında ülkelerin yaptığı düzenlemeler, ülkelerin vergi politikalarını etkilemektedir. Bu nedenle de yapılan bu düzenlemeler incelenecektir.

B- ULUSAL VERGİ POLİTİKALARINI KÜRESEL POLİTİKALARLA UYUMLAŞTIRMAK İÇİN YAPILAN DÜZENLEMELER

Başta sermaye olmak üzere üretim faktörlerinin daha fazla hareketli hale gelmesi, uluslararası transfer fiyatlaması, kıyı bankacılığı, sermaye hareketleri, elektronik ticaret ve vergi teşvikleri gibi mobil üretim faktörlerini çekecek düşük vergi ve elverişli durumun söz konusu olduğu bölge ve alanlar ortaya çıkmaktadır. Bir yandan vergi rekabetini şiddetlendirirken öte yandan AB, OECD gibi birliklerin ve zengin ülkelerin bölgesel ve küresel düzeyde vergi uyumlaştırmasına yönelik çabalarını hızlandırmaktadır³⁸⁸.

1- Uluslararası Transfer Fiyatlamasına Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Transfer fiyatlaması (arz fiyatları-dağıtım fiyatları), aynı mülkiyet ve organizasyon içinde yer alan işletmelerin kendi aralarındaki mal ve hizmet satış işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamaya olarak tanımlanmaktadır. Transfer fiyatlamasında fiyat piyasada oluşmamakta, aynı topluluk (holding) içinde yer alan firmaların toplam vergi yükünü en aza indirmek amacıyla kendi aralarındaki işlemlerde uyguladıkları yapay fiyatlar olmaktadır. Söz konusu firmalar, aralarında karşılıklı olarak maliyet ve gelir unsuru oluşturacak şekilde mal ve hizmet değişimi yapmak suretiyle matrahlarını daraltma olanağını bulmaktadırlar. Bu uygulamalar vergi geliri kaybına yol açmakta ve devletler vergi kanunlarında bu durumu engelleyici hükümlere yer vermektedirler. Bağlantılı firmaların değişik ülkelerde konuşlanmış oldukları çok uluslu şirketler (ÇUŞ) durumunda ise konu ulusal boyutları aşmakta, vergi rekabeti gibi uluslararası bir

³⁸⁸ Coşkun C. Aktan ve İstiklal Y. Vural, "Vergi Rekabeti", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:22, 2004, s.13

mali sorun haline gelmektedir³⁸⁹. Transfer fiyatlamasının amaçlarını Tablo 30'dan görmekteyiz.

Tablo 30: Transfer Fiyatlamasının Amaçları (Yüzde)

Vergileme İle İlgili Amaçlar	51
-Tarifeleri Yönetmek	4
-Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
-Vergi Yükünü Yönetmek	40
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	21
-Adaletli Performans Değerlemesi	7
-Motivasyon	9
-Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar	28
-Nakit Transfer Sınırlamaları	2
-Rekabetçi Durum	21
-Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5

Kaynak: Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2003

a- Uluslararası Transfer Fiyatının Vergileme Boyutu

Uluslararası ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, bölümlerinin faaliyetleri için, o bölümlerin buldukları ülkelerin vergi yasa ve yönetmeliklerine bağlı bulunmaktadır. Farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren işletme bölümlerinin her birinin farklı vergisel düzenlemeler ile karşı karşıya kalmaları işletmelerin bu farklılıktan yararlanmalarını etkileyici duruma getirmektedir. Nitekim çok uluslu şirketler vergi yasalarındaki bu farklılıklardan iyi yararlanıp transfer fiyatlamalarını³⁹⁰ ona göre belirlemektedir. Uluslararası transfer fiyatının vergileme boyutu aşağıdaki gibidir:³⁹¹

-Vergi Sonrası Global Karın Maksimize Edilmesi: Uluslararası veya çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasına başvurmalarının en önemli nedeni vergi sonrası karlarını maksimize etmektir.

³⁸⁹ Muter, Çelebi ve Sakıncı, **a.g.e.**, s.220-221.

³⁹⁰ Susan Borkowski, "Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices", **International Tax Journal**, 2002, s.56.

³⁹¹ Yıldız, **a.g.e.**, s.80-83.

-Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergilerin Düşürülmesi: Çok uluslu şirketler transfer fiyatlamasına bazen yabancı ülkelerin koymuş olduğu gümrük tarifelerinden, genel ve özel vergilerden ve kotalarından kurtulmak için başvurulabilir.

-İhracat Fiyatının Değiştirilerek Gerçeğinden Fazla Vergi İadesi Alınması: İhracat fiyatlarının değiştirilerek yüksek tutulması işlemi, ilgili şirketlerin vergi sonrası kar maksimizasyonu yanında, ihracatta vergi iadesi uygulanıyorsa, firmaların gerçeğinden daha fazla vergi iadesi almasına olanak sağlamaktadır. Bu şekilde fiyat ayarlaması yapmak suretiyle çok uluslu şirketler haksız yere fazladan vergi iadesi alabilmektedir.

-Stopajdan Matrahının Daraltılması ve Gizlenmesi: Gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere üretim ve dağıtımla ilgili vermiş oldukları patent, know-how ve marka, arama, işletme ve imtiyaz haklarını kullandırması karşılığında, ilgili ülkede bir vergi veya stopaj alımı söz konusu ise, bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılması sağlanmakta ve bu şekilde daha az stopaj vergisi ödenmesi söz konusu olmaktadır.

-Genel Merkez Giderlerinin Bağlı Şirketlere Kaydırılması Suretiyle Vergi Mükellefiyetinin Azaltılması: Firmanın bağlı olduğu ülkede vergi oranları düşük, öte yandan bağlı şirketlerin bulunduğu ülkelerde vergi oranları çok yüksek ise, firmanın genel gider vb giderleri zaman zaman bağlı şirkette gösterilmeye çalışılmaktadır. Bu şekilde bağlantılı firmanın vergi matrahının olması gerekenden daha düşük olması sağlanmaktadır.

-Nakit Kontrolleri ve Kotaların Aşılması: Bağlantılı firmaların bulunduğu bir kısım ülkelerde kar transferi, ithalat tutarı veya döviz ve kur üzerinde bir kısıtlaması söz konusudur. Böyle durumda şirketler bu nakit sınırlandırmalarından sakınmak için düşük vergi oranları ile az gelişmiş ülkelerde çalışan şubelere diğer birimler tarafından yüksek fiyatlı mallar satmaktadır. Böylece nakit dengesinde uygun bir azalma olmaktadır.

Özellikle 1980'lerden itibaren kendisini daha da fazla hissettirmeye başlayan küreselleşme ve elektronik ticaretin de gelişimiyle değişik ülkelerdeki piyasalara girişler üzerindeki risklerin azalması, uluslararası ticaret hacmindeki bu artış, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması uygulamalarının da çoğalması ile neticelenmiştir. Yine, çok uluslu şirket sayısında görülen artışlar ve buna paralel olarak gelişen şirket birleşmeleri de transfer fiyatlaması uygulamaları üzerinde benzer etkilere yol açan nedenler arasında sayılabilir³⁹².

Transfer fiyatlaması uygulamaları bazı durumlarda da aynı şirketlerin aynı gelirleri üzerinden çifte vergilendirme ile karşılaşmalarına neden olmaktadır. Özellikle, transfer fiyatlandırmaları yüksek vergi oranları uygulayan ülkeler için vergi matrahlarının daralmasına ve gelir kayıplarına yol açan bir durum meydana gelmektedir. Bu nedenle, gelişmiş ülkeler söz konusu kayıpları telafi etmek amacıyla yeni yasal düzenlemeler yapmak ve vergi idaresinin kaynak ve denetimlerini arttırmak yoluna gitmektedirler³⁹³.

Gerek incelemeler gerekse dava sürecinde yaşanan tecrübeler göstermiştir ki, transfer fiyatlaması hususunda uzman kişilerin şirketler veya vergi idareleri bünyelerinde bulundurulmaları, hem davaların ve incelemelerin daha kısa sürelerde ve daha adil bir biçimde yürütülmesine hem de şirketlerin arzu edilmeyen büyük vergi cezalarıyla karşılaşmalarının önlenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca bu hususta bağımsız uzmanların görüşü özellikle dava aşamasına gelmiş anlaşmazlıkların çözümlenmesinde son derece büyük önem taşımaktadır³⁹⁴.

b- Uluslararası Transfer Fiyatlamasına Yönelik Türkiye'deki Düzenlemeler

1949 yılında Resmi Gazete'de yayınlanan 5422 sayılı KVK ile "örtülü kazanç" ismiyle mevzuatta yerini bulan bu mevzu, 5520 sayılı Yeni KVK'da "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç" başlığıyla hem isim hem de içerik olarak

³⁹² Çak, **a.g.e.**, s.36.

³⁹³ Muter, Çelebi ve Sakınç, **a.g.e.**, s.221.

³⁹⁴ J.M. O'Brien ve M.A. Oates, "Using Expert Witnesses", **Transfer Pricing Handbook, Ed. R. Feinschreiber ve John Wiley**, Third Edition, Volume II, New York, 2001, s.8-70.

genişletilmiş ve geliřtirilmiřtir³⁹⁵. Türkiye’de transfer fiyatlamasına yönelik düzenlemelerin temeli 5422 sayılı KVK’daki 16. ve 17. maddelerindeki örtülü sermaye ve örtülü kazanç tanımları ile kurum kazancının tespitinde örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilişkili giderlerin kanunen kabul edilmeyeceğine ilişkin 15. maddedir. Bu müesseselerin amacı kurumların gizli bir şekilde kar aktarmalarını engellemektir. Bununla birlikte, yapılan düzenlemelerin birçok konuya dair zm için yeterli olamadığı grlmektedir³⁹⁶.

Ülkemizde, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK) yer alan “rtl kazanç” müessesesi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesi ile “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” adı altında yeniden düzenlenerek Transfer fiyatlandırması konusu vergi mevzuatımıza girmiştir. Doğal olarak düzenlemeye OECD’nin çalışmaları ve tavsiyeleri kaynaklık etmiştir. Bakanlar Kurulu’nun 06.12.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı kararnamesi ile gerekli düzenlemeler yapılmış ve arkasından 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu Genel Tebliğ ile uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıřtır³⁹⁷.

Türkiye’de 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre transfer fiyatlaması tanımı, Madde 13’e göre; “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen ya da kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır³⁹⁸” şeklinde dir.

Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı örtülü kazanç uygulamasının kapsamı içerisindedir. İlişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetlerle ilgili olarak yapılan mal ya da hizmet alım-satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Diğer

³⁹⁵ Bilgehan iek, “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar ve üzüm nerileri”, **Mali zm Dergisi**, s. 219, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/110malicozum/15_bilgehan_cicek.pdf, (16.6.12).

³⁹⁶ Hüseyin Bayram, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Uygulaması**, Marmara Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.83

³⁹⁷ Caner Atış, “Küreselleşme Sürecinde Transfer Fiyatlandırma ve Türkiye”, s.17, <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim24.pdf>, (Erişim: 02.02.12)

³⁹⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13, 2006.

bir ifadeyle örtülü kazanç uygulaması kurumlar vergisi mükelleflerinin yanı sıra gelir vergisi mükellefleri için de geçerli bulunmaktadır³⁹⁹.

i- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Türk Vergi Sisteminde transfer fiyatlaması uygulaması açık bir şekilde düzenlenmemekle birlikte paralel bir yapı sergileyen müesseselere sahiptir. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15, 16, 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları transfer fiyatlamasının temsilcisi konumundadırlar⁴⁰⁰.

ii- Gelir Vergisi Kanunu

5615 Sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemeler ile GVK'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Kanun'un 3. maddesiyle GVK'nun 41. maddesinin 5. bendine eklenen hükümle transfer fiyatlandırması uygulaması sadece kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik kalmamış, ticari kazanç gibi gerçek kişiler için de geçerlilik kazanmıştır. Buna göre,⁴⁰¹

“teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerle ilişkili kişi sayılır.

³⁹⁹ Gürol Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, 2009, s.598.

⁴⁰⁰ Özgür Biyan, “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”, <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=527>, (Erişim:16.6.12).

⁴⁰¹ Özgür Biyan, “5615 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:173, 2007, s.1.

İmalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satım olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uygulanır.”

iii- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5422 Sayılı Kanunda yer alan örtülü kazanç müessesesi, bütün aksaklıklara rağmen oturmuş bir düzenlemedir. Ancak gelişen ekonomik araçlar ve küreselleşen ekonomik ilişkiler, bu düzenlemenin yeni durumlara uygun olmadığı sonucunu doğurmuştur. Özellikle çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisinin büyük bir bölümünü kontrol ediyor olması nedeniyle farklı vergilendirme rejimleri arasında kar aktarımları yapmak suretiyle vergi minimizasyonuna gitmektedirler. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren bu işletmelerin kar aktarımlarını önlemek amacıyla OECD tarafından getirilen kıstasların 5520 Sayılı Kanunla uygulanmaktadır⁴⁰².

2007 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK ile konuya ilişkin düzenlemeler “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı altında 13’üncü maddede aşağıdaki şekilde olmuştur:⁴⁰³

“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve

⁴⁰² Özgür Biyan, “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”, <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=527>, (Erişim:16.6.12).

⁴⁰³ Bilgehan Çiçek, “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:110, 2012, s.219-220.

benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararı ile denmek istenen, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesidir. Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Getirilen bu düzenleme ile mevcut örtülü kazanç dağıtım sisteminin uygulamadaki birçok eksik ve yanlışlığı giderilmiş ve bu sistemin çeşitli belirsizliklerinin mükellef ve mali idare arasında yaratılan ihtilaflara son vermeye çalışılmıştır. Yeni düzenleme ile kazanç dağıtımının daha objektif kurallara

bağlanması, emsal fiyatların belirlenmesi konusunda mükellefe Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapma hakkının tanınması, ispat yükümlülüğünün mükellefe devredilmesi gibi yenilikler getirilmektedir. Böylece, Türkiye’de uzun yıllardan günümüze transfer fiyatlaması konusuyla kısmen de olsa örtüştüğü varsayılan örtülü kazanç ve sermaye dağıtımı müessesesi yerine, çok gecikmeli de olsa, uluslararası normlara uygun bir “transfer fiyatlandırması” düzenlemesi, OECD çerçevesinde açıklamalar dikkate alınmak suretiyle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamı çerçevesinde getirilmiştir⁴⁰⁴.

Küreselleşme ile birlikte transfer fiyatlandırması konusu uluslararası vergi uyumsuzluklarının önemli nedenlerinden biri haline gelmiştir. Daha fazla sayıdaki ülkenin vergi otoriteleri transfer fiyatlandırması yoluyla vergi gelirlerinin azaltılmasını önlemek amacıyla araştırmalar yapılmaya başlanmıştır. Aynı zamanda Türkiye’de Kıyı bankacılığı uygulamaları da mevcuttur. Vergi politikaları, kıyı bankacılığının Türkiye’deki düzenlemeleri açısından önemli ve gereklidir.

2- Vergi Politikaları Ve Kıyı Bankacılığı Düzenlemeleri

Uluslararası bankacılık literatüründe kıyı ötesi bankacılık anlamına gelen “off-shore banking” terimi, Türk bankacılık literatüründe “kıyı bankacılığı” olarak kullanılmakla beraber doğrudan “off-shore bankacılığı” terimi de kullanılmaktadır⁴⁰⁵. Kıyı bankacılığı, müdahale ve denetimi ile vergilemenin asgari düzeyde tutulduğu koşullarda konvertibl paralar üzerine işlem yaparak, çok uluslu şirketlere, uluslararası girişimlere hizmet veren bir bankacılık türüdür⁴⁰⁶. Daha geniş anlamda ise kıyı bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullandırılması, uluslararası paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin kapsamı dışında tutularak, getirilen mali ve hukuksal

⁴⁰⁴ Murat Çak, **Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008, s.84.

⁴⁰⁵ Hakan Güçlü, “Kıyı (Off-Shore) Bankacılığı ve İmar Bank Off-Shore”, s.1, http://www.hakanguclu.com/calismalar/Off_shore.pdf, (Erişim: 02.02.12)

⁴⁰⁶ Emin Subaşı, **Bahreyn’de Kıyı Bankacılığı ve Bölge Ekonomilerine Katkısı**, Marmara Üniversitesi, Ortadoğu İktisadi ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.4-5

avantajlar sayesinde uygun koşullarda çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür⁴⁰⁷.

Kıyı bankalarının faaliyette bulunabilmesi için iki önemli şart vardır. Bunlar:⁴⁰⁸

- Direkt vergilendirmenin olmaması,
- Döviz kontrolünün olmamasıdır.

Kıyı bankacılığı, yurt dışından sağlanan fonların yine yurt dışında kullanılması demektir. Kıyı bankaları buldukları ülkede yerleşik sayılan kişilerden fon toplayamayan yalnızca yabancı kişi ve kuruluşlardan fon toplama yetkisi olan, genel olarak bankacılık işlemlerinin pek çoğunu yapan ve hukuki açıdan serbest bir ortamda faaliyet gösteren bankalardır. Kıyı bankalarının faaliyetlerine konu olan para türü yerli değil yabancıdır. Yani bu bankalar yabancı paralarla çalışmak zorunda olan bankalardır⁴⁰⁹.

Dıştan dışa bankacılık diye de tanımlanan kıyı bankacılığının oluşması geniş ve dar anlamda bazı şartlara bağlıdır. Kıyı bankacılığının varlığı için geniş anlamda olan şartlar; politik ve ekonomik anlamda istikrar, kambiyo denetiminin bulunmaması, yabancı bankacılık faaliyetlerini kısıtlamayan bir bankacılık yasası, kalifiye personel ve ileri düzeyde alt yapı bulunmalıdır. Lüksemburg, Hong Kong, Singapur ve Panama gibi finansal merkezler bu grup içerisinde yer almaktadır. Dar anlamda kıyı bankacılığı ise; yukarıda belirtilen koşullara ek olarak vergi ve denetim konularında önemli kolaylıklar sunmaktadır. Bahama, Cayman Adaları, Hollanda Antileri ve Barbados gibi “vergi cennetleri”, bu türün önde gelen uygulayıcılarındandır⁴¹⁰.

Ülke dışından sağlanan fonların yine ülke dışında kullanılmasını amaçlayan kıyı bankacılığında, işlemleri yapmaya yetkili yerel bankaların, yabancı para ile

⁴⁰⁷ Muzaffer Demir, “Globalleşen Vergi Cennetleri”, 2002, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_86.htm, (Erişim:01.01.11).

⁴⁰⁸ Cihan Gökçe, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, s.54.

⁴⁰⁹ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası Finans**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1995, s.76.

⁴¹⁰ Emin Subaşı, **Bahreyn’de Kıyı Bankacılığı ve Bölge Ekonomilerine Katkısı**, Marmara Üniversitesi, Ortadoğu İktisadi ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.33.

yaptıkları bankacılık işlemleri kastedilmektedir. Bu işlemler gerçekleştirildikleri ülkenin ulusal bankacılık sisteminin kapsamı dışında tutulmakta (başka bir deyişle o ülkenin sınırları dışında sayılmakta) ve konvertibl paralar cinsinden yürütülmektedir. Belirli istisnalar dışında o ülkenin yurttaşlarından mevduat toplamamaktadır. Kıyı bankacılığı merkezleri, dünya finansal pazarları için büyük birer fon kaynağı, uluslararası fonlar için ise bir ara geçiş olmaktadır⁴¹¹.

Kıyı bankacılığı “on-shore” ve “off-shore” olarak ikiye ayrılmaktadır. İki sektör arasındaki fark ise; bir ABD Hazine Bonosu New York’ta alım-satımına konu olmaksızın, on-shore piyasa söz konusudur. Londra, Zürih veya Singapur’daki bir bankada bulunan dolar mevduatlarıyla yapılan işlemler durumunda ise off-shore piyasa söz konusudur⁴¹².

Kıyı bankacılığı denilen olgu 1960’lı yıllardan itibaren, genellikle vergi cennetleri denilen ülkelerde oluşmaya başlamıştır. Bu ülkelerde sağladıkları vergi avantajları ve denetimsizlik ile fon yatırımları ve finansal hizmetler bakımından bir çekim merkezi oluşturmaktadırlar. Vergi cennetlerinde gelir ve sermayeden vergi alınmamasının yanında, banka ve ticari sırların korunması, aktif bir banka sektörü altyapısı buldurması, iyi bir iletişim ağı ve teknolojisine sahip olunması, istikrarlı bir politik ve ekonomik görüntü sergilemesi, yabancı sermayeyi çekmeye yönelik olması beklenir⁴¹³.

Off-shore bankalar; Andora, Arubas, Bahamas, Barbados, Bermuda, British Virgin Islands, Cayman Islands, Costa Rica, Gibraltar, Guernsey, Isle of Man, Jamaica, Liberia, Liechtenstein, Madeira, Hollanda Antileri, Malta, Kıbrıs, Jersey, Panama, Manile İsviçre, Lüksemburg, Bahreyn ve İrlanda gibi ülkeler gelmektedir⁴¹⁴.

⁴¹¹ Subaşı, **a.g.t.**, s.33.

⁴¹² Berna Kocaman, **Finansal Piyasalar (Kurumlar, Teknikler ve Araçlar)**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s.56.

⁴¹³ Onur Kızılot, “Vergi Cenneti ve Avantajları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, Sayı:75, Mart-1999, s.173.

⁴¹⁴ Şükrü Kızılot, “Off-shore Bankalarındaki Mevduat Hesaplarının Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, Sayı:75, Mart-1999, s.45.

Türkiye’de kıyı bankacılığı ile ilgili düzenlemeler, 4389 sayılı Bankalar Kanununda yer almıştır. Söz konusu Kanunun 7/5 inci bendi aşağıdaki gibidir:⁴¹⁵

“Türkiye’de kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak üzere banka kurulmasına veya yurtdışında kurulu bankalarca şube açılmasına ilişkin hususlar, faaliyet esas ve alanları, hesap ve kayıt düzeni ile denetim usulleri ve faaliyetlerinin geçici veya sürekli durdurulması kurul kararı ile belirlenir. Münhasıran kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunan bankalar hakkında bu fıkra haricinde bu kanunun diğer maddeleriyle 14.1.1970 tarihli ve 1211 sayılı TCMB Kanununun 40’inci maddesi uygulanmaz. Ancak, kıyı bankacılığı dışında, serbest bölgelerdeki bankacılık faaliyetleri hakkında bu kanun hükümleri uygulanır.”

Bu düzenlemede, Türkiye’de kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak üzere banka kurulmasına ilişkin izin, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından verileceği ve bu bankaların yine Kurulun belirleyeceği esaslara göre faaliyette bulunacağı belirtilmekle birlikte, bu bankalar hakkında Bankalar Kanununun ve Merkez Bankası Kanununun zorunlu karşılık ve disponsibilite gibi düzenlemelerin yer aldığı 40’inci maddesinin uygulanmayacağı belirtilmektedir.

20 Ekim 1990 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 18.09.1990 tarih ve 90/999 sayılı karar gereğince, kıyı bankalarının kuruluşları 3182 sayılı Bankalar Kanunu’na tabi olmaksızın Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlığın iznine tabidir. Bu bankalar, bankacılık işlemlerinde Bankalar Kanunu’na tabi değildirler. Ayrıca, Türkiye’de yerleşik kişilerden (bankalar hariç) mevduat kabul edemez, bono, tahvil ve benzeri kıymet ihraç etmek suretiyle ödünç toplayamazlar. Bu bankalar, menkul değer alıp, satabilecekler ancak borsa üyesi olamayacak ve sermaye piyasasında aracılık faaliyetlerinde bulunamayacaklar⁴¹⁶.

Türkiye’de kıyı bankacılığına ilişkin düzenlemeler, Serbest Bölgeler Mevzuatı çerçevesinde yapılmıştır. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesinde, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve bu bölgelerde vergi, resim, harç,

⁴¹⁵ Öz, a.g.e., s.315-316.

⁴¹⁶ Serbest Bölgelerde Banka Kurulması ve Yabancı Şube Açmalarına Dair 90/999 sayılı Karar ve Bu Karara İlişkin Devlet Bakanlığı Tebliği.

gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu'nun 18.09.1990 tarih ve 90/999 Sayılı Kararı'nın 1. maddesinde, serbest bölgelerde, kıyı bankacılığı faaliyetlerinde bulunulması da dahil tüm bankacılık işlemlerini yapmak üzere banka kurulması ve yabancı bankaların şube açması Bakanlığın iznine tabi olmuştur.

Türkiye'de fiili olarak faaliyette bulunan 21 serbest bölge ve faaliyete geçiş tarihi şöyledir:⁴¹⁷

- 1987 yılında Mersin Serbest Bölgesi ve Antalya Serbest Bölgesi
- 1990 yılında Ege Serbest Bölgesi ve İstanbul-Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi
- 1992 yılında Trabzon Serbest Bölgesi
- 1995 yılında İstanbul-Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi, Doğu Anadolu Serbest Bölgesi ve Mardin Serbest Bölgesi
- 1997 yılında İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi
- 1998 yılında İzmir-Menemen Deri Serbest Bölgesi, Rize Serbest Bölgesi, Samsun Serbest Bölgesi, İstanbul Trakya Serbest Bölgesi, Kayseri Serbest Bölgesi
- 1999 yılında Avrupa Serbest Bölgesi ve Gaziantep Serbest Bölgesi, Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi
- 2001 yılında Denizli Serbest Bölgesi, Bursa Serbest Bölgesi, Kocaeli Serbest Bölgesi
- 2002 yılında TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi

⁴¹⁷ Hakan Güçlü, “Kıyı Bankacılığı ve İmar Bank Off-Shore”, s.10, http://www.hakanguclu.com/calismalar/Off_shore.pdf, (Erişim: 02.02.12)

Türkiye’de yerleşik bankaların Türkiye’deki kıyı bankacılığı merkezinde faaliyette bulunmamalarının en önemli iki nedeni, bu merkezlerde şube açmamları ve Türkiye’den mevduat toplayamamalarıdır. Ancak bu bankaların çoğunun yurt dışında birçok kıyı bankacılığı merkezinde şubeleri veya iştirakleri bulunmaktadır. Türk bankaları İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi’nde faaliyette bulunmamakla birlikte yurt dışındaki şube, temsilcilik ve kurmuş oldukları bankalarla önemli derecede bankacılık faaliyeti yapmaktadırlar⁴¹⁸.

Türkiye’de ve dünyada bulunan kıyı bankacılığı uygulamalarının sermaye hareketleri açısından da kontrol edilmesi gerekmektedir. Özellikle 1990 sonrası gerçekleşen sermaye hareketlerinin küreselleşmenin de etkisiyle miktarı ve hızı büyük oranda artış göstermiştir. Bu nedenle Türkiye’de gerçekleşen sermaye hareketlerinin 1990 sonrası gelişimi incelenecektir.

3- Türkiye’de Sermaye Hareketlerine Yönelik Vergi Politikaları

Küreselleşmenin gelişim sürecini hızlandıran temel dinamik, uluslararası mal ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesini öngören yaklaşımları, çok sayıda ülkenin ulusal politika haline dönüştürmesi ve gerek uluslararası ticaretin, gerekse sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların ve denetimlerin tedrici olarak azaltılmasına yönelik uygulamalardır⁴¹⁹. Küreselleşme olgusu, ulusal ekonomilerin dünya piyasalarıyla eklemlenmesi ve bütün iktisadi karar süreçlerinin giderek dünya kapitalizminin sermaye birikimine yönelik dinamikleriyle belirlenen ve yaşanan bu evre⁴²⁰, günümüz dünya ekonomisini kapsamaktadır. İktisadi, siyasi, kültürel yapılar ve bu yapıların süreçler üzerindeki etkileri bütünsellik içinde analiz edildiği takdirde, küreselleşme olarak adlandırılan bu süreç, “dönüşüm”ün ifadesi ve sermaye birikim sürecinin yeni bir aşaması olarak adlandırılmaktadır⁴²¹.

Küreselleşme süreci ile birlikte mal ve hizmetlerde özellikle sermayenin ülkeler arasında serbestçe hareket eder bir duruma gelmesine bağlı olarak üretim süreçlerinin

⁴¹⁸ Mehmet Fındıkçı ve Ahmet Erol, “Off-Shore (Kıyı) Bankacılığı ve Türkiye Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 106, 2001, s.13.

⁴¹⁹ Aydın, **a.g.e.**, s.82-83.

⁴²⁰ Yeldan (2005), **a.g.e.**, s.13.

⁴²¹ Aydın, **a.g.e.**, s.67-86.

uluslararasılaşması, dışa açık bir ekonomiye sahip ülkelerin üretim ve istihdam yapılarını da etkilemiştir. Hızlanan küreselleşme sürecinde üretim ve istihdam yapılarının değişimiyle, ülkeler arasındaki mal ve hizmet ticaretinin hacim ve bileşimindeki değişimin, ülkelerin hem vergi gelirlerinin toplamını hem de bileşimini etkilediği görülmektedir. Özellikle bu süreçte vergi rekabetinin artması ve buna bağlı olarak vergi yapısında ortaya çıkan değişim, vergilemeye daha duyarlı ve ülkeler arasındaki son derece düşük getiri farklılıklarını bile değerlendiren yabancı yatırımcıların yatırımlarını arttırmalarına veya diğer ülkelere kaydırmalarına neden olmaktadır⁴²².

a- 1990-1996 Dönemi Sermaye Hareketleri

Ulusların dünya ticaretindeki konumlarını yansıtan en önemli göstergelerden biri de cari işlemler dengesi ve onu içeren dış ticaret hadleridir. Krugman ve Obstfeld (2000) cari işlemlerin, üretim ve istihdamdaki değişimi yansıtmaya dolayısıyla ödemeler bilançosunun en önemli hesabı olduğunu ifade etmektedirler. Türkiye 1980 İstikrar programı ile 1980-1989 aralığında ödemeler dengesini bütünüyle serbestleştirdi. Özellikle serbestleşme sonrası sermaye hareketleri Türkiye’de ve tüm dünyada büyük önem taşımaktadır. Ödemeler bilançosunun dengesi; cari işlemler hesabı, sermaye hareketleri hesabı, resmi rezervler hesabı ve istatistiki farklardan oluşmaktadır⁴²³.

Tam serbestleşmenin sağlandığı 1990 sonrasında tüm dünyada büyük öneme sahip olan sermaye hareketlerindeki gelişme ve değişimin Türkiye’de ödemeler bilançosu dengesi üzerinden incelenecektir.

Yabancı sermayenin Türkiye’ye girmesiyle birlikte döviz girdisi sağlamasından dolayı ödemeler dengesi üzerinde olumlu etki yaratmaktadır. Yabancı sermayenin ödemeler dengesi üzerindeki olumlu etkisinin süreklilik kazanabilmesi için, yabancı sermayenin uzun dönemde döviz kazandırıcı özelliğini koruması gerekir. Aksi takdirde

⁴²² Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, “Vergi Rekabetinin Türkiye Üzerindeki Yansımaları”, Ed. Ayşegül Önal Yakar ve Sezai Temelli, **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşümü ve Türkiye’ye Yansımalar**, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s.172.

⁴²³ İsmail Aydoğuş ve Harun Öztürkler, **Türkiye’de Cari İşlemler Açığı Sorununun Analizi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.17-21.

yatırımların ithal girdilere bağımlı olması ve transferlerin getirilen sermayeyi aşması durumunda olumsuz etkiler doğurması kaçınılmaz bir gerçektir⁴²⁴. Sermaye hareketlerinin tam serbestleşmesinin de etkisiyle rezervlerde önemli dalgalanmalar görülmektedir. Bu değişimleri tablo 31’den izlemek mümkündür.

Tablo 31: Ödemeler Bilançosunda Sermaye Hareketleri (1990-1996)

Milyon Dolar	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
A.CARİ İŞLEMLER HESABI	-2.625	250	-974	-6.433	2631	-2339	-2437
Dış Ticaret Dengesi	-9448	-7290	-8076	-14081	-4167	-13152	-10264
Hizmetler Dengesi	4966	5164	5807	6740	7052	9620	6657
Gelirler Dengesi	-2508	-2663	-2625	-2744	-3264	-3205	-2927
Cari Transferler	4365	5039	3920	3652	3010	4398	4097
B.SERMAYE HESABI							
C.FİNANS HESABI	4037	-2397	3648	8903	-4257	4565	5483
Doğrudan Sermaye Yatırımları	700	783	779	622	559	772	612
Yurtdışı	16	-27	-65	-14	-49	-113	-110
Yurtiçi	684	810	844	636	608	885	722
Portföy Yatırımları	547	623	2411	3917	1158	237	570
Varlıklar	-134	-91	-754	-563	35	-466	-1380
Yükümlülükler	681	714	3165	4480	1123	703	1950
Hisse Senedi	89	147	350	570	989	195	191
Borç Senedi	592	567	2815	3910	134	508	1759
Diğer Yatırımlar-Varlıklar	-409	-2563	-2438	-3291	2423	-383	331
Merkez Bankası	361	29	36	-60	-18	-102	-117
Genel Hükümet							
Bankalar	-769	-2595	-2474	-3231	2441	-281	1448
Diğer Sektörler	-1	3	0	0	0	0	-1000
Diğer Yatırımlar-Yükümlülükler	3199	-1240	2896	7655	-8397	3939	3970
Merkez Bankası	-535	-939	256	1036	1362	1556	1255
Genel Hükümet	-393	-201	-1645	-2177	-2962	-2131	-2108
Bankalar	2279	396	2100	4495	-7053	1973	3046
Diğer Sektörler	1848	-496	2186	4301	256	2541	1777
D.NET HATA VE NOKSAN	-68	948	-1190	-2162	1837	2432	1499
GENEL DENGE	944	-1199	1484	308	206	4658	4545
E.RESMİ REZERVLER	-944	1199	-1484	-308	-206	-4658	-4545

Kaynak: TCMB, İstatistik Genel Müdürlüğü, Ödemeler Dengesi Müdürlüğü

⁴²⁴ Neşe ALGAN, “Dünyada ve Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımları ve Beklentiler”, **Dünyada ve Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımları ve Beklentiler**, Yased Yayın No:33, İstanbul, 1988, s.100.

Gelişmekte olan ülkelere özellikle 1990 yılından itibaren sermaye akışı gerçekleşmektedir. Sermaye hesabını oluşturan sermaye türlerine baktığımızda; doğrudan sermaye yatırımlarının, 1990-1996 döneminde ortalamaya yakın değerlerde gerçekleşen bir trend gösterdiğini görmekle birlikte; en düşük miktar, kriz yılı olan 1994 yılında gerçekleşmiştir. Kısa vadeli sermaye hareketlerini oluşturan portföy yatırımlarına baktığımızda ise 1993 yılına göre düşüş olduğunu görmekteyiz. İçinde kısa vadeli sermayenin de olduğu diğer yatırımlara baktığımızda, kriz yılında çok büyük bir sermaye çıkışı olduğunu görüyoruz.

b- 1997-2003 Dönemi Sermaye Hareketleri

Özellikle 1990 sonrası ve 2000'li yıllarda ödemeler bilançosunun tüm hesaplarının serbestleşmesi ile birlikte, sermaye hareketlerinden portföy yatırımları ve kısa vadeli sermayenin ani değişimler büyük önem taşımaktadır. 1997 yılından 2003 yılına kadar olan dönemde, ödemeler bilançosu dengesine kırılmalık noktalarında yer alan 2000 ve 2001 kriz yılları ayrı değerlendirilmek üzere sermaye hesaplarının değişimi doğrultusunda nedenlerine bakılacaktır.

1990'lı yıllardan itibaren Türkiye'de ve dünyada gerçekleşen ödemeler bilançosu hareketleri, o ülkenin uyguladığı iç ve dış ekonomi politikalarını ve gelişimini ilişkisel nedensellikte ortaya koymaktadır. 1997'den başlayarak 2003'e değin geçen dönem itibari ile bir ülkenin kalkınmasında önemli bir gösterge olan cari işlemler, 1998 ve 2001 yılı dışında sürekli olarak önemli ölçüde açıklar vermiştir. Bu dönem itibari ile cari işlemlerin büyük açıklarının bir sebebi de, cari işlemler hesabının alt hesabını oluşturan dış ticaret verileridir. 1997'de -2638, 1998'de 2000, 1999'da -925, 2000'de -9920, 2001'de 3760, 2002'de -626 ve 2003'te -7515 Milyon Dolardır. Özellikle 2003 yılında gerçekleşen cari açık içinde, dış ticaretin payı ise -13489 değeriyle cari açıktan daha büyüktür. Cari işlemler açıklarının süreklilik taşıması ise 1994 ve 2000/2001 krizleri gibi önemli krizlerin nedenlerindedir.

Tablo 32: Ödemeler Bilançosunda Sermaye Hareketleri (1997-2003)

Milyon Dolar	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
A.CARİ İŞLEMLER HESABI	-2638	2000	-925	-9920	3760	-626	-7515
Dış Ticaret Dengesi	-15048	-14038	-9771	-22057	-3363	-6390	-13489
Hizmetler Dengesi	10912	13518	7502	11375	9136	7885	10511
Gelirler Dengesi	-3013	-2985	-3537	-4002	-5000	-4554	-5557
Cari Transferler	4511	5505	4881	4764	2987	2433	1020
B.SERMAYE HESABI							
C.FİNANS HESABI	6969	-840	4829	9584	-14557	1172	7162
Doğrudan Sermaye Yatırımlar	554	573	138	112	2769	939	1222
Yurtdışı	-251	-367	-645	-870	-497	-143	-480
Yurtiçi	805	940	783	982	3352	1082	1702
Portföy Yatırımları	1634	6711	3429	1022	4515	-593	2465
Varlıklar	-710	-1622	-759	-593	-788	-2096	-1386
Yükümlülükler	2344	-5089	4188	1615	-3727	1503	3851
Hisse Senedi	8	-518	428	489	-79	-16	905
Borç Senedi	2336	-4571	3760	1126	-3648	1519	2946
Diğer Yatırımlar-Varlıklar	-1750	-1464	-2304	-1939	-601	-777	-986
Merkez Bankası	-98	-95	-98	1	-39	-30	-28
Genel Hükümet							
Bankalar	-976	-942	-1839	-1574	233	643	348
Diğer Sektörler	-676	-427	-367	-366	-795	-1390	-1308
Diğer Yatırımlar-Yükümlülükler	6531	6762	3566	10389	-12296	1603	4461
Merkez Bankası	1026	571	-231	619	735	1336	497
Genel Hükümet	-1456	-1656	-1932	117	-1977	-669	-2194
Bankalar	2232	3195	2655	3736	-9644	-2016	2846
Diğer Sektörler	4729	4651	3074	5917	-1410	2952	3312
-D.NET HATA VE NOKSAN	-987	-713	1302	-2661	-2127	-758	4450
GENEL DENGE	3344	447	5206	-2997	-12924	-212	4097
E. RESMİ REZERVLER	-3344	-447	-5206	2997	12924	212	-4097

Kaynak: TCMB, İstatistik Genel Müdürlüğü, Ödemeler Dengesi Müdürlüğü

2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerini tetikleyen ölçüde önemli bir sermaye çıkışı gerçekleşmiştir. Kasım 2000'de yaşanan kriz finans ortamı gibi bankalar başta olmak üzere tüm ekonomiyi derinden etkilemiştir. 2000 yılında cari işlemler açığı önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu yılda krediler de eklendiğinde cari işlemler açığının çok ötesinde bir sermaye girişi gerçekleşmiştir. Kasım 2000 krizine kadar olan dönemde portföy yatırımları toplam sermaye girişlerinin en büyük kısmını oluşturmaktaydı. Ancak, yaşanan kriz sırasında büyük çoğunluğu portföy yatırımların oluşturduğu hesaptan sermaye çıkışına neden olmuştur. Diğer yatırımlar kalemindeki değerlere baktığımızda, kriz yılları ve kriz yıllarından sonraki yıl arasındaki büyük fark

bize önemli ölçüde sermaye çıkışını göstermektedir. Kısa vadeli sermayenin hızlı ve aniden düşüş ve artışları ödemeler bilançosundaki tüm denge ve değerleri olumsuz yönde etkilemektedir. Diğer yatırımlar hesabı altında yer alan Merkez Bankası, diğer bankalar, hükümet ve sektörlerin de borçlanma ve alacaklı olma şeklindeki dengeleri söz konusudur. Bu değerlerin eksi olması halinde ekonomide kullanılan rezerv miktarının da eksi olduğu görülmektedir.

Özellikle büyük sermaye hesabı hareketlerindeki istikrarsız dalgalanmalar sonucu ortaya çıkan finansal krizler, uluslararası finansal şoklar, altyapısını oluşturmadan yapılan hızlı finansal serbestleşme uygulamaları ve yurt içi bankacılık sektöründeki zayıflıklar nedeniyle artan finansal kırılgan yapının krize dönüşmesi ihtimali yüksek olmaktadır. Finansal yapıda yaşanan sorunlar ise çoğunlukla ödemeler bilançosunda güçlükler yaşanmasına yol açmaktadır⁴²⁵.

c- 2004-2010 Dönemi Sermaye Hareketleri

1990 yılından günümüze değin gerçekleşen ödemeler dengesi kalemlerindeki sürekli açıklar yapısal bir ekonomi-politik sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yapısal sorunlar hem cari işlemler hesaplarında ve hem de dış ticaret açıkları ile sermaye dalgalanmaları üzerinde etkisini göstermektedir. Türkiye'nin ödemeler bilançosu dengesindeki dönemsel analizi değerlendirdiğimizde, Türkiye'nin dış ekonomi-politikasını da görmekteyiz. Üçüncü dönemsel analizin önemli noktalarından biri de kırılma noktasının olmaması ve krizsiz yılların değişimlerinin olmasıdır.

⁴²⁵ Jeffrey D. Sachs, "Alternative Approachs to Financial Crises in Emerging Markets", in Capital Flows and Financial Crises, (Ed. Miles Kahler), **Cornell University Pres**, Ithaca, New York, 1998, s.4.

Tablo 33: Ödemeler Bilançosunda Sermaye Hareketleri (2004-2010)

Milyon Dolar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
A.CARİ İŞLEMLER HESABI	-14431	-22309	-32249	-38434	-41959	-13991	-48561
Dış Ticaret Dengesi	-22736	-33080	-41056	-46852	-53021	-24850	-56316
Hizmetler Dengesi	12797	15156	13555	13283	17311	16749	14270
Gelirler Dengesi	-5609	-5839	-6656	-7108	-8362	-8189	-7819
Cari Transferler	1117	1454	1908	2243	2113	2299	1337
B.SERMAYE HESABI				-8	-60	-42	-36
C.FİNANS HESABI	17702	42685	42689	48700	34558	9758	59539
Doğrudan Sermaye Yatırımları	2005	8427	19261	19941	16955	6858	7154
Yurtdışı	-780	-1604	-924	-2106	-2549	-1553	-1777
Yurtiçi	2785	10031	20185	22047	19504	8411	8931
Portföy Yatırımları	8023	13437	7415	4727	-5014	227	16291
Varlıklar	-1388	-1233	-3987	1947	-1244	-2711	-3326
Yükümlülükler	9411	14670	11402	2780	-3770	2938	19617
Hisse Senedi	1427	5669	1939	5138	716	2827	3468
Borç Senedi	7984	9001	9463	-2358	-4486	111	16149
Diğer Yatırımlar-Varlıklar	-6983	-553	-13479	-4969	-12058	10985	9033
Merkez Bankası	-24	-16	0	2	2	2	4
Genel Hükümet			-42	-116	-32	-31	-39
Bankalar	-5324	-149	-11018	-3389	-10255	6400	13217
Diğer Sektörler	-1635	-388	-2419	-1466	-1773	4614	-4149
Diğer Yatırımlar-Yükümlülükler	14657	20834	29492	32895	34675	-8312	27061
Merkez Bankası	-209	-787	-1268	-1450	-1791	-901	-553
Genel Hükümet	-1163	-2165	-712	82	1742	1602	3493
Bankalar	6564	10524	11704	3736	9457	514	27597
Diğer Sektörler	9465	13262	19768	30527	25267	-9527	-3476
D.NET HATA VE NOKSAN	1071	2824	185	1757	4703	5066	4016
GENEL DENGE	4342	23200	10625	12015	-2758	791	-14958
E.RESMİ REZERVLER	-4342	-23200	-10625	-12015	2758	-791	14958

Kaynak: TCMB, İstatistik Genel Müdürlüğü, Ödemeler Dengesi Müdürlüğü

d- 1990-2010 Döneminde Sermaye Hareketlerinin Gelişimi

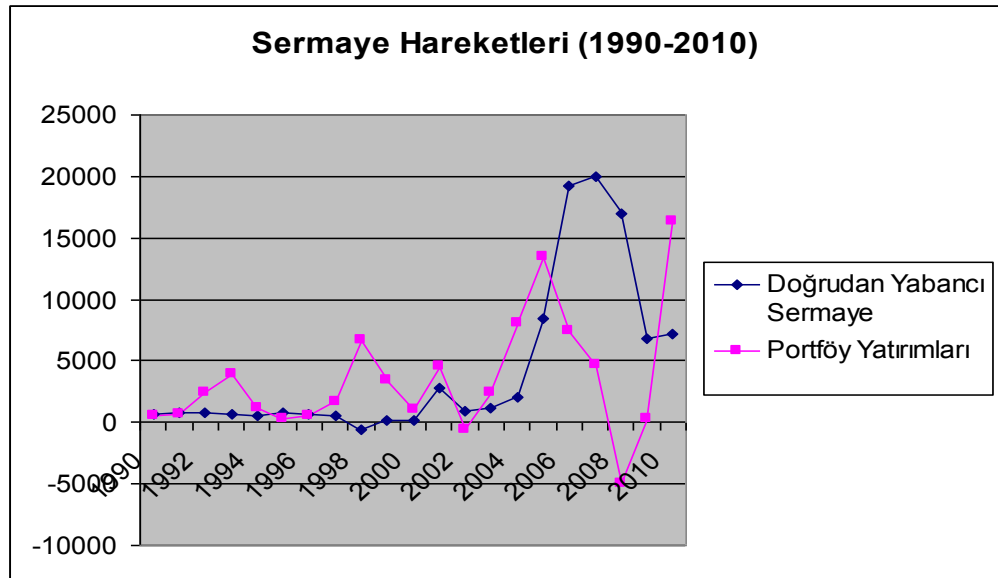
Küreselleşme ve sermayenin serbestleşmesi, küresel piyasalardaki yabancı sermaye miktarını ve önemini giderek arttırmaktadır. Dünyada dolanıp kendine yatırım alanı arayan toplam sermaye, küreselleşme süreci boyunca giderek artma eğilimi göstermiştir⁴²⁶.

⁴²⁶ Birol Kovancılar, **Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırımların Teşviki ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller**, TUGIAD Ekonomi Ödülleri Çerçevesinde Bilimsel Eser Yarışması Birincilik Ödülü, Şan Ofset Matbaa, İstanbul, 2003, s.55.

1990'lı yıllarla birlikte finansal piyasalardaki genişleme artarak sürmüştür, küreselleşme hızlanmıştır. Küreselleşme ile birlikte bir ülkede alınan ekonomik kararların sınır ötesi ülkeleri de etkilemeye başlaması, etkilenen ülkelerin bir araya geldiği çeşitli bölgeselleşme eğilimlerini hızlandırmaktadır⁴²⁷.

2000'li yıllar ise tüm dünyada finansallaşmanın arttığı, finansal araçların çeşitlendiği ve finansal piyasaların değişerek yenilediği yıllar olmaktadır. Bu dönemlerde hem dünyada hem de Türkiye'de büyük finansal krizler yaşanmış ve ekonomi istikrar ve kalkınma plan ve programları çerçevesinde alınan kararlar uygulanmıştır. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülke ekonomileri için olumsuz etkiler meydana getiren krizlerden sonra da finansal büyüme tüm dünyada artış göstermiştir.

Grafik 12: Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Gelişimi (1990-2010)



Kaynak: TCMB verilerinden yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

⁴²⁷ Meral VARIŞ TEZCANLI v.d., **Uluslararası Sermaye Hareketlerinde Portföy Yatırımları ve Türkiye**, İMKB Yayınları, İstanbul, 1994, s.10-11.

1990'ların başında gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru yoğun bir sermaye akışı görülmüştür⁴²⁸. Türkiye'de en önemli ekonomik sorunlardan biri sermaye eksikliğidir. Bu nedenle küresel sermayeyi ülkemize çekebilmek amacıyla “24 Ocak İstikrar Kararları” ile dışa açılma ve ekonomik serbestleşme süreci başlatılmış ve dış ticaret ve sermaye hareketleri üzerindeki sınırlamaların çoğu kaldırılmıştır. Bu düzenlemelerden sonra Türkiye dış ticaret hacminde ve sermaye hareketlerinde önemli artışlar yaşanmıştır⁴²⁹.

1990'lı yıllarla başlayan sermaye hareketleri ise diğer mikro ve makro ekonomik unsurların da etkisiyle kırılgan ve istikrarsız bir mali ortama gelişini, daha çok portföy yatırımı şeklinde gerçekleştirmiştir. Yatırımlara dönüşecek sermaye türlerinin giderek azalması ise kısa vadeli ve yüksek miktarlarda giriş-çıkışlarla ekonomiyi olumsuz yönde etkilemektedirler. Ödemeler bilançosundaki açıkların artışı ise kalemlerin birbirlerini olumlu etkileme ihtimallerini de ortadan kaldırmaktadır. 2008 küresel krizi önce ve sonrasında tüm dünya ülkelerini ve Türkiye'yi etkilemesi bağlamında büyük önem taşımaktadır.

e- Türkiye'de Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Vergi Politikaları

Küreselleşme sürecinde vergi politikalarında yaşanan dönüşüm Türkiye açısından bazı nitelikler taşımaktadır. Özellikle sermayenin artan mobilizasyonu sonucunda uluslararası önemi oldukça artmıştır. Yaşanan bu süreçte özellikle doğrudan yabancı sermaye yatırımları büyük önem taşımaktadır. Doğrudan yabancı sermayenin ülke ekonomisinde yarattığı olumlu makroekonomik etkiler ve yaşanan ekonomik ve siyasi krizlerden daha az etkilenme özelliği gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere doğrudan yabancı yatırım çekme rekabetini beraberinde getirmiştir. Türkiye'de, dünya genelinde yaşanan değişime paralel olarak doğrudan yabancı yatırımları çekme hedefine yönelik kapsamlı bir vergi reformu uygulaması gündeme gelmiştir. 2001

⁴²⁸ Ferit Kula, “Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Etkinliği: Türkiye Üzerine Gözlemler”, **C.U. İİBF Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2003, s.141, <http://www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/193.pdf>, (Erişim:15.03.12)

⁴²⁹ Metin Meriç ve Hakan Ay, “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, Antalya, 2004, s.309-310.

yılında kabul edilen “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Reform Programı” kapsamında vergi sisteminin gelişimine etkide bulunulmuştur⁴³⁰.

Türkiye’de, daha basit ve istikrarlı, AB normlarına uygun bir vergi rejimine yönelik vergi politikası reformlarının oluşturulması ve uygulanması açısından vergileme alanında gerçekleştirilen uygulamalar şunlardır:⁴³¹

- Kurumlar Vergisi oranında indirimle gidilmiştir⁴³².

-Toplam vergi yükü yerli yatırımcılar için yüzde 44’ten yüzde 34’e, yabancı yatırımcılar için yüzde 37’den yüzde 32’ye inmiş bulunmaktadır. Böylelikle Türkiye, OECD ülkeleri arasında en düşük vergi oranına sahip ilk 5 ülke arasına girmiştir⁴³³.

-Bu düzenleme ile vergi yükünün azaltılması ve kayıt dışına yönelmelerin engellenmesi amaçlanmıştır. Bu düzenlemenin Türkiye’nin yatırım cazibesi açısından rekabet gücünü önemli ölçüde artması beklenmektedir.

- Zararlı vergi rekabeti uygulamalarıyla mücadele ve kontrol edilen yabancı şirket kazançları konularında vergisel düzenlemeler yapılmıştır.

- Transfer Fiyatlandırması uygulamalarına ilişkin olarak OECD rehberinde yer alan prensipler çerçevesinde gerekli yasal düzenleme yapılmıştır.

-Örtülü sermaye düzenlemeleri OECD ülkelerindeki uygulamalarla paralel hale getirilmiş olup, konu ile ilgili ikinci mevzuat çalışmaları devam etmektedir.

- Yurt dışında elde edilerek Türkiye’de vergilendirilen kurum kazançlarından mükerrer vergi alınması önlenmiştir.

⁴³⁰ Meltem Bulu, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Politikalarının Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007, s.151.

⁴³¹ Bulu, **a.g.t.**, 152-

⁴³² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

⁴³³ YDKR, Türkiye Yatırım Danışma Konseyi İlerleme Raporu, 2007, s.60
, http://www.yoikk.gov.tr/dosya/up/dosya/YDKRRapor2007_tr.pdf, (Erişim:12.4.12).

- Menkul kıymetlerin vergilendirme sistemi basitleştirilmiş ve tevkif yoluyla alınan vergiler mükellefler açısından nihai vergi haline getirilmiştir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmasını öngören yasal düzenleme, 4 Nisan 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Modern vergi sistemlerinde yer alan ve yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na dahil edilen transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye, zararlı vergi rekabeti uygulamaları ile mücadeleye yönelik düzenlemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almıştır.
- Asgari geçim indirimi uygulaması 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren elde edilen gelirler için geçerli olacaktır. Asgari geçim indirimi uygulaması ücretler üzerindeki vergi yükü bakımından Türkiye'nin OECD ülkeleri sıralamasında 5 basamak öne geçmesini sağlamaktadır.
- Gelir ve kurumlar vergisinde yapılan oran indirimlerine paralel olarak tevkifat oranlarında da indirim yapılmıştır.
- 2004 yılında uygulamaya başlatılan yatırımların ve istihdamın arttırılmasına yönelik teşvik tedbirleri⁴³⁴ kapsamında 49 ilde gelir vergisi stopajı, sigorta primi ve işveren hissesi ve enerji desteği teşviklerinden yararlanan yatırımlar için öngörülen yatırım tamamlama süresi, 31 Aralık 2009'a kadar kademeli olarak uzatılmıştır⁴³⁵.
- Katma Değer Vergisi Kanunu ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelerle birlikte, ihracatın ve yatırımın arttırılmasına yönelik teşvikler sağlanmıştır.
- Bugüne kadar Türkiye ile 72 ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış olup, bunlardan 65'i yürürlüğe girmiştir.

1990 sonrası küreselleşme ile birlikte sermaye hareketlerinin değişimi hızlanmıştır. Sermaye hareketleriyle birlikte yaşanan bir diğer değişim elektronik

⁴³⁴ 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete.

⁴³⁵ 5568 sayılı İstihdamın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete.

ticaret uygulamasıdır. Elektronik ticaretin gelişimiyle birlikte vergilendirmeye yönelik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Özellikle vergi politikaları açısından büyük öneme sahip olan elektronik ticaret Türkiye’de meydana getirdiği etkileriyle incelenecektir.

4- Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Bilgi ve iletişim teknolojisinde 20. yüzyılın sonunda yaşanan gelişmeler, 21. yüzyılda hızla devam etmektedir. Elektronik bir ortamda yapılan ticaretin de nasıl vergilendirileceği konusu Türkiye’de yoğun bir biçimde tartışılmaktadır. Diğer taraftan sınırların belirlenmemesi ve uluslararası ortamda çok sayıda mükellefi ilgilendirmesi, uluslararası vergi otoriteleri düzeyinde düzenlemelerin yapılması ve politikaların belirlenmesini gerektirmektedir⁴³⁶.

20. yüzyılın son yıllarında küresel olarak yaygınlaşmaya başlayan internet teknolojileri ve elektronik ticaretin takibi amacı ile Türkiye’de girişimler başlatılmıştır. 1997 yılında Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın koordinasyonunda Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu, 1998 yılında Ulaştırma Bakanlığı bünyesinde İnternet Üst Kurulu ve aynı yıl Başbakanlık bünyesinde Kamu-Net Üst Kurulu kurulmuştur⁴³⁷.

E-ticaret konusunda devlete iki önemli görev düşmektedir. Bunlardan birincisi, devletin asli görevlerinin yürütülmesinde e-ticaretin sağladığı imkanların azami ölçüde kullanılmasıdır. Bu çerçevede, hükümetler, idare ve hizmet etme işlevini yerine getirirken e-ticaretin sunduğu imkanları kullanmalı ve geliştirmelidirler. Devletin bu konudaki ikinci fakat ilkinden daha önemli görevi ise e-ticaret için gerekli fiziksel, yasal altyapının hazırlanması ve sürekli olarak desteklenmesi ile kamu/özel sektör ihtiyaçlarının uyumlaştırılmasıdır⁴³⁸.

⁴³⁶ Canbay, a.g.e., s.168.

⁴³⁷ Yasemen Karaduman, **Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, Ankara Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2005, s.43.

⁴³⁸ Murat İnce, **Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar**, DPT Yayınları, Ankara, 1999, s.23-25.

a- Elektronik Ticaretin Türkiye’de Düzenlenmesi ve Hacmi

Türkiye’de genel amaçlı bilgisayar ağları TÜVAKA adı verilen Türkiye Üniversiteler ve Araştırma Kurumları Ağı ilk olarak üniversitelerin önderliğinde 1986 yılında kurulmuş ve geliştirilmiştir. Ancak TÜVAKA sadece üniversiteler ve araştırma kurumları tarafından kullanıldığı ve bu kurumlar tarafından finanse edildiği için teknolojik gelişmeler karşısında yetersiz kalmıştır. Daha sonra 1990’lı yılların başında, ODTÜ (Orta Doğu Teknik Üniversitesi) tarafından önerilen bir proje TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu) tarafından desteklenerek bazı yeni ağ projelerinin kullanımı öngörülmüştür. 1992 yılından başlayarak önemli bir aşama kaydedilerek Türkiye’nin internet bağlantısı sağlanmıştır.

Türkiye’nin uyum sağlamak zorunda olduğu dünyadaki gelişmelere paralel olarak ulusal bir strateji belirlenmesi amacıyla, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu toplanmış ve Türkiye’de e-ticaretin yaygınlaştırılmasına ilişkin bir karar alınmış ve koordinatörlük görevi Dış Ticaret Müsteşarlığına verilmiştir. Bu karar uyarınca, Dış Ticaret Müsteşarlığının başkanlığında ilgili kuruluşların katılımıyla oluşturulan, kısaca ETTK adı verilen Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu’nun ilk toplantısı 16 Şubat 1998 tarihinde yapılmış ve böylece e-ticaretin geliştirilmesine ilişkin geniş katılımlı ve düzenli çalışmalar başlatılmıştır. Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun 2 Haziran 1998 tarihli toplantısında RTKK’nın raporları görüşülmüş ve toplantıda yapılan çalışmaların memnuniyetle karşılandığı belirtilerek, Türkiye’de elektronik ticaretin yaygınlaştırılması ile ilgili düzenlemeler tamamlanıncaya kadar ETKK’nın görevini sürdürmesine ve kendi önerileri doğrultusunda bir eylem planı hazırlayarak uygulamayı izlemesine, sonuçları değerlendirmesine, uygulamada ortaya çıkacak sorunları çözmeye yönelik yeni öneriler geliştirerek bunları ilgili kuruluşların ve BTKY’nın görüşünü sunmaya devam etmesine karar verilmiştir⁴³⁹.

Türkiye’de elektronik ticaret yasal altyapısını oluşturmak amacıyla Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun (BTYK) 25 Ağustos 1997 tarihli toplantısında “Türkiye’deki e-ticaretin geliştirilmesi” amacıyla Elektronik Ticaret Koordinasyon

⁴³⁹ “Elektronik Ticaretin Tanım, Kapsam ve Araçları”, s.21, <http://www.scribd.com/doc/56148853/ELEKTRON%C4%B0K-T%C4%B0CARET%C4%B0N-TANIM-KAPSAM-VE-ARAÇLARI>, (7.7.12).

Kurulu (ETKK) kurulmuştur. Böylece kurumsallaşmaya doğru önemli bir adım atılmıştır. ETKK tarafından 26 Mayıs 1998’de yayınlanan raporda e-ticaretin gelişmesini sağlamak amacıyla devletin şu dört ana görevi üstlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır.⁴⁴⁰

- Gerekli teknik ve idari alt yapının kurulması,
- Hukuki alt yapının kurulması,
- E-ticareti özendirerek önlemlerin alınması,
- Ulusal politika ve uygulamaların uluslararası politika ve uygulamalarla uyumunun gözetilmesi

E-ticarete ilişkin temel kavramların ülkemiz hukuk sistemine dahil edilmesi yönünde dünyadaki gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan ihtiyaç doğrultusunda, ETKK’nın 26.04.2000 tarihinde yaptığı toplantıda Örnek Uygulama Proje Geliştirme Grubu yanında bir hukuk çalışma grubunun oluşturulması Dış Ticaret Müsteşarlığınca teklif edilmiş, teklif üzerinde mutabakata varılmış ve örnek uygulama çalışmaları ile hukuksal altyapı çalışmalarının eş zamanlı yürütülmesi karara bağlanmıştır⁴⁴¹.

2003 yılında e-Dönüşüm Türkiye çalışmaları içerisinde Kısa Dönem Eylem Planı (KDEP) hazırlanmıştır. 2003-2004 dönemi eylemlerini kapsayan KDEP içerisinde, e-Ticaret bölümü eylemleri ve hukuki altyapı bölümünde yer alan 24 ve 25 No’lu eylemler e-ticaret çalışma grubu tarafından hazırlanmıştır. KDEP, 4 Aralık 2003 tarih ve 25306 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2003/48 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile yürürlüğe girmiştir⁴⁴²

Türkiye’de elektronik ticaretin gelişmesine dair birçok adım atılmakla birlikte en somut gelişme 2004 yılında yayınlanan 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun

⁴⁴⁰ Harun Uğuz, “Elektronik Ticaret Kapsamında Sanal Mağaza Sistemi”, s.3, ab.org.tr/ab03/tammetin/76.doc, (Erişim:7.7.12).

⁴⁴¹ Hakan Uzunoğlu, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002, s.101.

⁴⁴² T.C. Ekonomi Bakanlığı, “Elektronik Ticaret”, <http://www.e-ticaret.gov.tr>, (Erişim:7.7.12).

kabul edilmiş olmasıdır⁴⁴³. Ancak elektronik imza sadece e-ticarette kullanılmadığı gibi, e-ticaret işlemlerinin özellikle ticari nitelikli sözleşmelerin tamamlanmasında ve güvenceye alınmasında son aşamayı oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra Türkiye’de güvenli elektronik imza ile ilgili hukuki düzenlemeler yapılmaktadır.

Elektronik ticaret, Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Stratejik Planında (Çalışma Grubu), Avrupa Birliği Ulusal Programında, e-Dönüşüm Türkiye Projesinin 2003-2004 yıllarını kapsayan Kısa Dönemli Eylem Planında (KDEP), Bilgi Toplumu Stratejisi (2006-2010) ve e-Dönüşüm Türkiye Projesi çerçevesinde yürütülen çalışmalarında yer almıştır.

02.05.2012 tarihinde yasalaşan “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin Kanun Tasarısı Taslağı”, tasarının 2010 yılının ilk yarısında e-Ticaret ile ilgili çalışmaları çeşitli kamu kuruluşundan oluşturulan Çalışma Grubu’nun 2008 yılında bir rapor taslağı hazırlamasıyla başlamaktadır⁴⁴⁴.

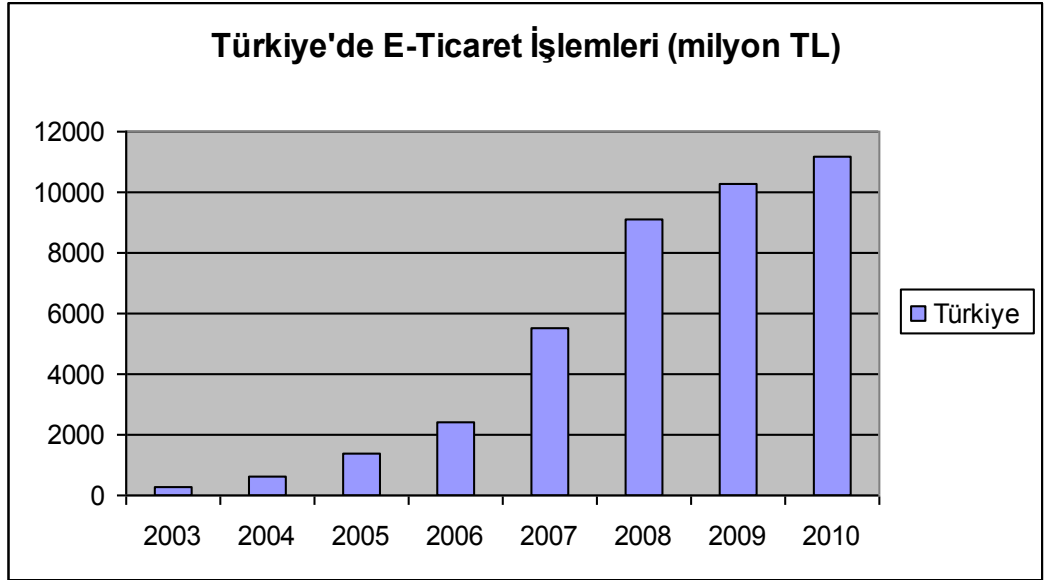
Özellikle internet kullanıcılarının sayısındaki büyük artış, Türkiye’deki şirketleri internet ortamına girmeye zorlamaktadır. Günümüzde, Türkiye’deki elektronik ticaret uygulamaları, işletmeden son kullanıcıya satış şeklinde gerçekleşmektedir. Ancak dünyadaki mevcut uygulamalar ise elektronik ticaretin büyük bölümünde işletmeden işletmeye satış oluşturmaktadır. Kısa bir süre içinde de Türkiye’de büyük firmalardan başlamak üzere birçok şirketin tedarikçileri ve bayileri arasındaki iletişimi internete taşımaları söz konusu olacaktır⁴⁴⁵.

⁴⁴³ 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu, 15.1.2004, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5070.html>, (Erişim:10.7.12)

⁴⁴⁴ Murat Arslandere, **Elektronik Ticaret ve Karaman’daki KOBİ’ler Üzerine Bir Araştırma**, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Karaman, 2010, s.62.

⁴⁴⁵ Mustafa Yüksel, Ergün Eraslan ve Ömer Asal, “Elektronik Ticaret”, Gazi Üniversitesi FBE, **Bilgi Sistemleri Araştırma Projesi**, Ankara, 2001, s.15.

Grafik 13: Türkiye’de E-Ticaret İşlemleri (2003-2010)



Kaynak: Eren Uygur, **E-Ticaret ve Türkiye’deki Durumu**, Atılım Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s.55.

2003 yılında sadece 260 milyon TL seviyesinde olan Türkiye’de e-ticaret hacmi, her yıl yaklaşık ikiye katlanarak büyüme göstermiş ve 2010 yılında yaklaşık 10,3 milyar TL seviyesinde gerçekleşmiştir.

Ülkemizde özel sektörün 2005-2010 yılları arasında internet kullanma davranışları gözlenmektedir. İnternet erişimi % 90 civarında seyreden özel teşebbüsün, kurumsal ve web sayfası sahipliği oranı ancak % 60 dolaylarında seyretmektedir⁴⁴⁶.

Tablo 34: Türkiye’de İnternet Kullanımı (2011)

Yıl	İnternet Kullanıcı Sayısı	Nüfus	Nüfusa Oranı (%)
2000	2.000.000	70.140.900	2,9
2004	5.500.000	73.556.173	7,5
2006	10.220.000	74.709.412	13,9
2010	35.000.000	77.804.122	45,0

Kaynak:Ufuk Türen, Yunus Gökmen ve İsmail Tokmak, “Türkiye’de E-ticaret İşlem Hacmini Etkileyen faktörler Üzerine Bir Araştırma: Bir Model Önerisi”, 2011, s.57, http://www.kho.edu.tr/enstitu/SAVBEN_Dergi/MAYS2011/Makale_3.pdf, (Erişim:21.7.12).

⁴⁴⁶ Türen, Gökmen ve Toprak, **a.g.m.**, s.57.

İnternet kullanıcı sayısını arttıran faktörler olarak, teknolojik gelişmeler, kişisel bilgisayar sayısındaki artış, internet erişim altyapısına yapılan yatırımlar ve internet erişimi ücretlerinin düşmesini işaret eden bir ülkede, internet kullanıcı sayısının e-ticaret işlem hacmini etkilediği ileri sürülmektedir⁴⁴⁷.

b- Elektronik Ticaretin Türkiye’de Vergilendirilmesi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde Türkiye’de sorun yaşanan vergiler şöyle sıralanabilir:

▪ Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Elektronik ticarete elde edilen gelirin vergilendirilmesi hususunda karşılaşılan ilk sorun mükellefin tespiti ile ilgilidir. Gelir vergisinde gerçek kişi ve kurumların elde ettikleri gelirlerden dolayı hangi ülkede tam mükellefiyete göre vergilendirilecekleri bu güne kadar genellikle yerleşik olma kriterine bağlanmıştır. Ancak, bilgi ve iletişim teknolojisinin sağladığı yeni imkanlar kişilere yerleşik oldukları ülke dışında başka bir ülkede de faaliyette bulunma ve o ülkenin ekonomik ve ticari hayatına katılabilme imkanı sağlamıştır⁴⁴⁸.

Vergileme tekniğinin temel unsurları olan, ticari faaliyetin belirlenmesinden, elde edilen gelirin niteliğinin, mükellefiyetin ve matrahın saptanmasına kadar birçok alanda boşluklar bulunmaktadır. Gelirin dolaysız vergilemesiyle ilgili olarak “sabit işyeri”nin belirlenmesi e-ticaretin vergilendirilmesinde temel sorunlardan biri olmaktadır⁴⁴⁹.

Konuya kurumlar vergisi açısından bakıldığında ise, gelişen teknoloji kurumlara tam mükellef olacakları ülkeyi belirleme konusunda da geniş insiyatifler sağlamıştır. Kurumlar, teknolojik imkanları kullanarak kanuni ve fiili iş merkezlerini farklılaştırarak bazı vergileme avantajlarından yararlanmaktadır. Ancak mevcut vergi düzenlemelerinin bu tür gelişmeleri kavramada yetersiz olması, ülkelerin yerleşik olma

⁴⁴⁷ Türen, Gökmen ve Toprak, **a.g.m.**, s.58.

⁴⁴⁸ Uzunoğlu, **a.g.t.**, s.244.

⁴⁴⁹ Yunus Ceran ve Recep Çiçek, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2007, s.293-294.

konusunda farklı kriterler uygulaması ya da uygulanan aynı kriterlerin farklı şekillerde yorumlanması vergi idarelerinin bu mükellefleri hakkıyla takip etme ve vergilendirme imkanlarını oldukça güçleştirmiştir⁴⁵⁰.

▪ **Harcama Üzerinden Alınan Vergiler**

Tüketim vergileri (KDV) açısından temel sorun verginin hangi idare tarafından uygulanacağıdır. Geleneksel tüketim vergileri tüketiciden perakendeci tarafından tahsil edilmekteyken, internet ara toptancıları ve yerel perakendecileri ortadan kaldırmakta ve kullanıcının bölgesini belirlemeyi güçleştirmekte, satıcı bir idari bölgedeyken, tüketici başka bir bölgede olmaktadır⁴⁵¹.

▪ **Damga Vergisi**

Elektronik ticaretin temel özelliklerinden biri elektronik ortamda yapılan işlemlerde genellikle kağıt kullanılmamasıdır. Böyle olunca sözleşmeler elektronik ortamda yapılmaktadır. Bu sözleşmelerin hukuken geçerli sayılması halinde ortada düzenlenen bir kağıt olmadığından damga vergisi kapsamına giren bir işlem de olmayacaktır. Elektronik ticaretle birlikte damga vergisinin eski önemini kaybedeceği tahmin edilmektedir. Öte yandan elektronik ortamda damga vergisinin uygulanabilmesi mümkün olsa bile bu sefer de vergileme hakkının kime ait olacağı konusunda sorun yaşanacaktır⁴⁵².

▪ **Gümrük Vergisi**

Elektronik ticarete yapılan işlemlere gümrük vergisinin uygulanması konusunda, fiziki mal ve hizmetler ile fiziksel varlığı olmayan dijital mal ve hizmetler ayrımının yapılması gerekmektedir. Elektronik ticaret vasıtasıyla yapılan fiziki maddi mal ticaretinde, ürünler fiziki olarak gümrükten geçtikleri için, gümrük mevzuatının uygulanmasında ve gerekli verginin alınmasında sorun yaşanmayacaktır. Hizmetlerle ilgili olarak Gümrük Vergisi Kanunu muafiyet getirmekte, sadece eşya olarak

⁴⁵⁰ İhsan Günaydın, “Elektronik Ticaretin Vergileme Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:136, 2000a, s.65.

⁴⁵¹ Ceran ve Çiçek, **a.g.m.**, s.294.

⁴⁵² Yıldız, **a.g.e.**, s.98.

tanımlanan madde ve değerlere vergi uygulanması söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla hizmet ticareti, elektronik ticarete tümüyle gümrük vergisi dışında tutulmuştur⁴⁵³.

▪ Banka ve Sigorta Muamele Vergisi

İletişim teknolojisinin sunduğu kolaylıklar ile sınır ötesi bankalarda hesap açmak ve çeşitli hizmetlerden yararlanmak son derece kolay hale gelmiştir. Elektronik ortamın bankacılık sektöründe yoğun olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte, kıyı bankacılığı yaygınlaşmış ve bunların çoğu vergi cenneti olarak kabul edilen bölgelerde kurulmuştur. Günümüzde birçok kimse başta vergisel nedenler olmak üzere sağladığı çeşitli avantajlar nedeniyle kıyı bankacılığı yapan bankaları tercih etmektedir. Bu durum bazı işlemlerin ve gelirlerin gelir ve kurumlar vergisi dışında kalmasına neden olurken, banka ve sigorta muameleleri vergisinin de tahsilini güçleştirmektedir⁴⁵⁴.

▪ Çifte Vergilendirme

E-ticaretin vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeme ilkesine uymak önem taşımaktadır. Çifte vergilemeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilke olup e-ticaretin gelişmesi ile doğrudan ilgilidir⁴⁵⁵.

İş çevreleri, özellikle e-ticaretin sınır ötesi işlemleri kolaylaştırması ile ülkelerin tutarsız vergileme hakkı isteme riskini arttıracığı konusu ile ilgilenecektir ve mükellefler çifte vergilemeye konu olacaklardır. Çifte vergileme olayı ise bu ticareti önemli ölçüde engelleyecektir. Tutarlı vergileme ilklerinin, tanımların ve kavramların benimsenmesi ile bu problemlerin birçoğu ortadan kalkacaktır. E-ticaretin vergilemesinde çifte vergileme ilkesine uyma büyük önem taşımaktadır. Çifte vergilemeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilkeler arasında ilk sırada olmalıdır. Çünkü, çifte vergileme olasılığı e-ticaretin gelişmesini başka bir vergi faktöründen daha fazla engelleyecektir⁴⁵⁶.

⁴⁵³ Yıldız, **a.g.e.**, s.98.

⁴⁵⁴ Yıldız, **a.g.e.**, s.99

⁴⁵⁵ Eser Sevinç, “E-ticarette Güvenlik”, s.2, <http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm> (Erişim:12.12.11).

⁴⁵⁶ GIIC, “E-Commerce Taxation Principles: AGIIC Perspective”, s.3 , [GIIC.org/focus/ecommerce/GIIC Statements on Taxation Issues Raised By Electronic Commerce.htm](http://GIIC.org/focus/ecommerce/GIIC%20Statements%20on%20Taxation%20Issues%20Raised%20By%20Electronic%20Commerce.htm).

c- Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu

Türk vergi sistemi, diğer ülkelerin vergi sistemleri gibi mükelleflerin bilindiği ve işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen bir takım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır⁴⁵⁷.

Türk hukukunda e-ticaretin mevcut vergi yasalarıyla vergilendirilmesinde, ortaya çıkan sorunların büyük bir kısmı, dijital ürün satışı, sanal şirketler gibi pür e-ticaret kapsamında değerlendirilen ticaret şeklinden kaynaklanmaktadır. Dayanağını Anayasa'nın 73. maddesinden alan "verginin kanuniliği ilkesi" ile ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da geçerli olan "kıyas yasağı" birbirini tamamlayan iki ilke olarak, e-ticaretin vergi kanunları ile vergilendirilmesini zora koşmaktadır⁴⁵⁸.

Türk vergi sistemi, diğer ülkelerin vergi sistemleri gibi mükelleflerin bilindiği ve işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen birtakım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde birtakım sorunlar gündeme gelmektedir⁴⁵⁹.

Söz konusu vergisel sorunların minimize edilmesi için getirilen öneriler aşağıdaki gibi belirtilmektedir.⁴⁶⁰

- Uluslararası ortamda tüm dünya ülkelerinin katılımı ile ortak çözümler üretilmeye çalışılmalı ve gerekirse ulusal düzenlemeler uluslararası düzenlemelere göre ayarlanmalıdır.

⁴⁵⁷ Neslihan Coşkun, "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:14, Cilt:1, 2005, s.155.

⁴⁵⁸ Coşkun, **a.g.m.**, s.155.

⁴⁵⁹ Neslihan Coşkun, "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi**, 14(1), s.155.

⁴⁶⁰ Süleyman Yükçü ve Seçkin Gönen, "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri", **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, 2009, s.6-7.

- Basit bir vergi toplama ve ödeme mekanizması oluşturulmalı, çifte vergilemeden kaçınılmalı, vergileme kolay uygulanabilmeli ve tedarikçilere internet pazarına girmelerini engelleyecek kadar maliyet getirmemelidir.
- Aynı ürün ister internet üzerinden, ister katalog üzerinden, ister bir mağazadan alınsın tüketicilerin ve firmaların kararlarını etkilemeyecek şekilde eşit olarak vergilendirilmelidir.
- Gerek teknolojik ve gerekse ticari alanlarda oluşan gelişmelere hızla uyum sağlayabilecek esnek yapıda kurum ve kurallar oluşturulmalıdır.
- Yapılacak tüm düzenlemelerin en kısa sürede Anayasa'ya uygun olarak hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki önerilere paralel olarak, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda devletlerin yalnız başlarına vergisel bir çözüm üretmeleri mümkün görünmemektedir. Bunun içindir ki, vergi kanunları ile uluslararası vergi anlaşmalarına e-ticaret için yeni hükümlerin konulması ve vergilendirme ilkelerine büyük önem verilmesi gerekmektedir. E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda dünya çapında hazırlanmış bir vergi sistemi oluşturulmasa da, özellikle ülkemiz açısından bir an önce ciddi çalışmaların başlatılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı'na çok büyük görevler düşmektedir. Söz konusu görevler arasında e-ticaretteki gelişmeleri sistematik bir şekilde izleyecek internet standartlarının ve protokollerin geliştirilmesine kendi ilgilileri açısından katkıda bulunmak ve internet üzerinden ticaret yapan yükümlülerin işlerini kolaylaştıracak önlemler almak sayılabilir.

5- Vergisel Teşvikler

1990'dan sonra ülkelerin ithal ikameci ve korumacı politikaları bırakmaları ve daha liberal ekonomi politikalara yönelmeleriyle beraber vergi dışı engeller de ortadan kalkmaya başlamıştır. Küreselleşme eğilimlerinde ve teknolojiye yaşanan hızlı gelişmeler uluslararası ticaret ve yatırım kararlarında verginin önemli bir faktör haline gelmesine neden olmuştur. Bu durum yatırım, finansman ve diğer iş kararlarında

lkeler arasındaki farklılıklara daha duyarlı hale gelmesine yol amıřtır⁴⁶¹. Vergi rekabeti açısında, ülkelerin uygulamış oldukları teşvik önlemlerinin arasından vergi teşviklerinde yaşanan gelişmeler büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanabilir. Daha kapsamlı olarak, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü arttırmak veya yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için, vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak bir ülkenin ulusal ekonomisini geliştirilmesi olarak tanımlanabilen vergi rekabetidir⁴⁶².

Yeni yatırım teşvik sisteminin katma değeri yüksek yatırımları, toplam üretimi ve istihdamı, uluslararası rekabet gücünü, teknoloji ve AR-GE içeriği yüksek yatırımları ile DYS yatırımlarını arttırmak ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak amaçlarından hareketle şu temel performans göstergelerine göre sistemin izlenmesi yapılabilir⁴⁶³.

- Katma değeri yüksek yatırımların arttırılması: Teşvikten faydalanan firmaların yarattığı katma değerin sektörel ve bölgesel ortalamalara göre durumu,
- Üretim ve istihdamın arttırılması: Teşvik alan firmalarda yaratılan kapasite, üretim ve istihdamın sektörel ve bölgesel ortalamalara göre durumu, yatırım yapılmasında teşviklerin belirleyiciliği,
- Uluslararası rekabet gücünün arttırılması: Teşvikten faydalanan firmaların gerçekleştirdikleri ihracatın sektörel ve bölgesel ortalamalara göre durumu,
- Teknoloji ve AR-GE içeriği yüksek yatırımların arttırılması: Teşvikten faydalanan firmaların yaptıkları yatırımların sektörel/alt sektör bazında dağılımının ortalama teknoloji yoğunluğu sınıflandırmasına göre durumu ile

⁴⁶¹ Niyazi Cangir, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:91, 2000, s.104.

⁴⁶² Filiz Giray, **a.g.m.**, s.94-95.

⁴⁶³ Emre Eser, **Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik neriler**, Uzmanlık Tezi, DPT Yayın No:2822, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara, 2011, s.191.

firmalar tarafından yapılan ortalama AR-GE harcamalarının ülke geneli ile mukayesesi,

- DYS yatırımlarını arttırmak: Teşvikten faydalanan yabancı firmalarının durumu ve dünya ortalamaları ile mukayesesi,
- Bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması: Teşvikten faydalanan firmaların sayıları ile kullanılan teşvik miktarının bölgesel dağılımı,
- Programın maliyet etkinliğinin artırılması: Yapılan yatırımın verilen teşvik miktarına oranı ve yaratılan istihdamın verilen teşvik miktarına oranı.

Yatırımları teşvik edici vergi politikaları belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi veya işletmelerin çeşitli yollarla ertelenmesi olarak tanımlanabilir. Türkiye’de uygulanmakta olan yatırımları teşvik edici vergisel düzenlemelere bakıldığında, yatırımları teşvik edici vergi politikalarını yatırım aşamasında ve işletme aşamasında olmak üzere yapılan inceleme büyük bir önem taşımaktadır⁴⁶⁴.

Yatırım indirimi, yatırım teşvik unsurlarından biri olup yerli ve yabancı yatırımcılar açısından büyük öneme sahiptir. 2003 yılında yürürlüğe giren 4842 sayılı kanunla yatırım indirimini düzenleyen GVK’nun 19. maddesinde düzenlenmiş olan yatırım indirimi 2006 yılında yürürlüğe giren 5479 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış olup aynı kanunla GVK’na geçici 69. madde eklenerek geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Daha sonra bu geçici madde Anayasa Mahkemesince iptal konusu olup konuyla ilgili son düzenlemeler 6009 sayılı kanunla yapılmıştır⁴⁶⁵.

2009 yılındaki teşvik sisteminin amacı; “...Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü artıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli

⁴⁶⁴ Filiz Giray, Emine Koban ve Adnan Gerçek, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Yatırımlara ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**, Minerva Ofset, Bursa, 1998, s.66.

⁴⁶⁵ Ersen Dalgıç, “İndirimli Gelir ve Kurumlar Vergisi”, 2011, http://www.alomaliye.com/2011/ersen_dalgic_indirimli.htm, (Erişim:22.4.12).

yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir” denilmiştir⁴⁶⁶.

2012’de uygulanmaya başlanacak sistemle amaçlanan; cari açığın azaltılması, üretimin katma değerinin artırılması, en az gelişmiş bölgelerde kalkınmanın sağlanması, destek araçlarının etkinliğinin artırılması, bölgesel eşitsizliklerin giderilmesi ve küresel rekabet gücünün artırılmasıdır⁴⁶⁷.

Tablo 35: Türkiye’de Son 10 Yılda Uygulanan Teşvik Politikaları

	Bölgesel Kapsam	Teşvik Araçları
5084 Sayılı Teşvik Kanunu	Kişi başına düşen Gelirin 1500 ABD Dolarının altında olduğu 36 il	<ul style="list-style-type: none">▪ Vergi ve sigorta primi İndirimi▪ Enerji desteği▪ Bedelsiz arsa tahsisi
5084’ün Güncellendiği 5350 Sayılı Kanun	5084 kapsamında Desteklenen 36 ile 13 yeni il eklendi	<ul style="list-style-type: none">▪ Vergi ve sigorta primi İndirimi▪ Enerji desteği▪ Bedelsiz arsa tahsisi
2009 Yılında Uygulanmaya Başlanan Sistem	Türkiye genelinde 4 farklı bölgeye Ayrılıyor.	<ul style="list-style-type: none">▪ Vergi ve sigorta primi İndirimi▪ Yatırım yeri tahsisi▪ Gümrük vergisi muafiyeti▪ KDV istisnası▪ Faiz desteği
5 Nisan 2012’de Genel Çerçevesi Açıklanan Yeni Teşvik Tasarısı	Türkiye genelinde 6 farklı bölgeye Ayrılıyor.	<ul style="list-style-type: none">▪ KDV istisnası▪ Gümrük vergisi muafiyeti▪ Vergi indirimi▪ Sigorta prim desteği (asgari Ücret üzerinden)▪ Faiz desteği▪ Yatırım yeri tahsisi▪ Gelir vergisi stopajı desteği▪ KDV iadesi

Kaynak: Ozan Acar ve Esen Çağlar, “Teşvik Paketi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Tepav Yayınları**, 2012, s.10, <http://www.tepav.org>, (Erişim: 16.6.12).

⁴⁶⁶ 2009/15199 Sayılı Karar, Madde 1.

⁴⁶⁷ 6 Nisan 2012 tarihli bakanlık sunumu, http://www.tepav.org.tr/upload/files/1334047274-0.Yeni_Tesvik_Paketi_Uzerine_Bir_Degerlendirme.pdf, s.2, (Erişim:12.6.12).

Bu uygulamalar kapsamında yatırımcılara; KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Vergi İndirimi, Asgari Ücret Üzerinden Hesaplanan Sigorta Primi İşçi ve İşveren Hissesi Desteği, Faiz Desteği, Yatırım Yeri Tahsisi, Gelir Vergisi Stopajı Desteği ve KDV İadesi Destekleri sağlanacaktır. Söz konusu desteklerin tamamından veya bir bölümünden; yatırımın büyüklüğüne, bölgesine ve konusuna göre değişen oran ve sürelerde yararlanma imkanı getirilmektedir. Yeni destek unsurları olan ve asgari ücret üzerinden hesaplanan Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği ve Gelir Vergisi Stopajı Desteği, sadece Türkiye'nin sosyo-ekonomik açıdan görece az gelişmiş olan 6. Bölgedeki bölgesel, büyük ve stratejik yatırımlar için geçerli olacaktır⁴⁶⁸.

Yeni teşvik sistemi 4 ana uygulamadan oluşmaktadır⁴⁶⁹: ▪ Genel Teşvik Sistemi, ▪ Bölgesel Teşvik Sistemi, ▪ Büyük Ölçekli Yatırımlar Teşvik Sistemi, ▪ Stratejik Yatırımlar Teşvik Sistemidir.

Tablo 36: Yeni Teşvik Sistemi (2012)

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	√	√	√	√
Gümrük Vergisi Muafiyeti	√	√	√	√
Vergi İndirimi		√	√	√
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		√	√	√
Gelir Vergisi Stopajı Desteği	√	√	√	√
Sigorta Primi Desteği		√	√	√
Faiz Desteği		√		√
Yatırım Yeri Tahsisi		√	√	√
KDV İadesi				√

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı, “Yeni Teşvik Sistemi”, 2012, s.1, http://www.butso.org.tr/belgeler/YTesvik/Yeni_Tesvik_Sistemi_ICMAL.pdf, (Erişim:20.6.12).

⁴⁶⁸ <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/7/7-6423c.pdf>, s.2, (Erişim:12.6.12).

⁴⁶⁹ İSO, “Yeni Teşvik Sistemi”, 2012, s.1, <http://www.iso.org.tr/tr/documents/sanayi/tesvikler/yenitesvikpaketi.pdf?redirected=1>, (Erişim:6.6.12).

Genel teşvik sisteminde asgari yatırım tutarı, 1. ve 2. bölgelerde 1 Milyon TL; 3., 4., 5. ve 6. bölgelerde 500 Bin TL'dir. Bölgesel teşvik uygulamaları için asgari sabit yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde 1 Milyon TL'den, diğer bölgelerde ise 500 Bin TL'den başlamak üzere desteklenen her bir sektör ve her bir il için ayrı ayrı belirlenmiştir. Büyük ölçekli yatırımlar için asgari sabit yatırım tutarı 50 Milyon TL'den başlamak üzere sektörüne göre farklı büyüklüklerle tanımlanmıştır. Stratejik yatırımlar için asgari sabit yatırım tutarı 50 Milyon TL'dir⁴⁷⁰.

Tablo 37: Yeni Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı

Bölge	YATIRIMA KATKI ORANI (%)		VERGİ İNDİRİM ORANI (Yüzde)		
	Bölgesel teşvik	Büyük ölçekli yatırımlar	Stratejik yatırımlar	Bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar	Stratejik yatırımlar
1	15	25	50	30	90
2	20	30	50	40	90
3	25	35	50	50	90
4	30	40	50	60	90
5	40	50	50	70	90
6	50	60	50	90	90

Kaynak: Recep Bıyık, “Yeni Teşvik Sistemi-Vergi İndirimi”, 2012, <http://www.dunya.com/veni-tesvik-sistemi-vergi-indirimi-148726vy.htm>, (Erişim:5.6.12).

Tablo 37’de, 31.12.2013 tarihine kadar başlanan yatırımlar için geçerli yatırıma katkı oranları ve yatırımlardan elde edilecek kazançlara uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranları yer almaktadır.

Teşvik kapsamında sağlanan destek unsurları; Gümrük muafiyeti, KDV istisnası ve iadesi, Yatırım yeri tahsisi, Faiz desteği, Sigorta primi işveren hissesi destek unsuru uygulaması, Vergi indirimi, Sigorta primi desteği, Gelir vergisi stopajı desteğidir.⁴⁷¹

⁴⁷⁰ Ekonomi Bakanlığı, “Yeni Teşvik Sistemi”, 2012, s.2-3, http://www.butso.org.tr/belgeler/YTesvik/Yeni_Tesvik_Sistemi_ICMAL.pdf, (Erişim:20.6.12).

⁴⁷¹ İSO, “Yeni Teşvik Sistemi”, 2012, s.1, <http://www.iso.org.tr/tr/documents/sanayi/tesvikler/yenitesvikpaketi.pdf?redirected=1>, (Erişim:6.6.12).

⁴⁷¹ Ekonomi Bakanlığı, “Yeni Teşvik Sistemi”, 2012, s.6, http://www.butso.org.tr/belgeler/YTesvik/Yeni_Tesvik_Sistemi_ICMAL.pdf, (Erişim:20.6.12).

a- Gümrük Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, otomotiv ve ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak şartıyla monte edilmemiş haldeki (CKD) aksam ve parçaların ithali, gemi ve 50 metrenin üzerindeki yat inşa yatırımlarında tekne kabuğu ithali yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muafıdır.

b- KDV İstisnası ve İadesi

15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 10/1. Maddesi ile teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı ve teçhizatın ithal ve yerli teslimleri KDV'den istisna edilebilir denilerek, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisnadır⁴⁷².

Teşvik Kararnamesine göre iade; teşvik belgesine bağlanmış asgari 500 Milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlar için 2023 yılının sonuna kadar uygulanacaktır. Yatırımın stratejik olup olmadığına karar verecek merci ise, yeni oluşturulacak Strateji Yatırımları Değerlendirme Komisyonu olacaktır⁴⁷³.

c- Yatırım Yeri Tahsisi

Teşvik belgesine bağlanmış büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilecektir. Ancak, Kurumlar vergisi gereği, finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile 4283 sayılı Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar kapsam dışı bırakılmıştır⁴⁷⁴.

⁴⁷² Abbas Coşar, “Yeni Teşvik Sisteminin Vergisel Boyutu-II”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/004/>, (Erişim: 21.6.12).

⁴⁷³ Coşar, **a.g.e.**

⁴⁷⁴ <http://www.yatirimtesvikbelgesi.net/index.php/yatirim-tesvik-yatirim-yeri-tahsisi/>, (Erişim:6.7.12).

d- Faiz Desteği

Faiz desteği, teşvik belgesi kapsamında kullanılan en az 1 yıl vadeli yatırım kredileri için sağlanan bir finansman desteği olup, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde 70'ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faizin veya kar payının belli bir kısmının Bakanlıkça karřılanmasıdır⁴⁷⁵.

e- Sigorta Primi İşveren Hissesi Destek Unsuru Uygulaması

Teşvik belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır. Tablo 38'den da görüleceği üzere süreler de belirtilmiştir.

Tablo 38: Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Bölgeler	31.12.2013 tarihine Kadar başlanılan yatırımlar	01.01.2014 tarihinden Sonra başlanılan yatırımlar
I	2 yıl	-
II	3 yıl	-
III	5 yıl	3 yıl
IV	6 yıl	5 yıl
V	7 yıl	6 yıl
VI	10 yıl	7 yıl

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı, “Yeni Teşvik Sistemi”, s.23, http://www.ieis.org.tr/pdfler/Basbakanlik_Yatirim_Tesvikleri_Sunumu_050412.pdf, (Erişim: 6.6.12).

f- Düşük Oranlı Kurumlar Vergisi

Bu uygulamada gelir ve kurumlar vergisi oranları aşağı çekilmektedir. Oranları aşağı çekmede birkaç farklı yöntem kullanılabilir. Bunlardan biri, genel vergi oranlarını aşağı çekmektir. Düşük oranlı bir gelir ve kurumlar vergisi kendi başına bir teşvik etkisi yapar. Bu durum, yatırımcıların ellerinde daha fazla kar tutmalarını sağlar. Kamu açısından ise, kısa vadede gelir kaybı olmakla birlikte uzun dönemde ilave yatırım

⁴⁷⁵ Ekonomi Bakanlığı, “Yeni Teşvik Sistemi”, 2012, s.3, http://www.butso.org.tr/belgeler/YTesvik/Yeni_Tesvik_Sistemi_ICMAL.pdf, (Erişim:6.6.12).

yapılması ve vergi yükünün hafiflemesi gibi nedenlerle vergi tabanının genişleyerek vergi gelirlerinde artış sağlaması beklenir⁴⁷⁶.

Yatırımları tekrar canlandırmak ve istihdamı arttırmak için 5838 sayılı Kanunun 9. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinden sonra gelmek üzere “indirimli kurumlar vergisi” başlıklı 32/A maddesi eklenmiştir. Kurumlar vergisi kanununa eklenen bu yeni düzenleme, yatırımlardan elde edilecek kazançta düşük bir vergi oranının uygulanmasını öngörmektedir. 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununa eklenen 32/A maddesi ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁷⁷.

2012 yılında, yatırım döneminde indirimli oran uygulaması; büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2. Bölge’de yüzde 10’unu, 3. bölgede yüzde 20’sini, 4. bölgede yüzde 30’unu, 5. bölgede yüzde 50’sini ve 6. bölgede yüzde 80’ini; stratejik yatırımlarda, 6. bölgede yüzde 80’ini, diğer bölgelerde yüzde 50’sini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulanabilir⁴⁷⁸.

g- Sigorta Primi Desteği

6. bölgede; büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesine istinaden gerçekleştirilecek yatırımla sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından SGK’ya ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete denk gelen kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip 10 yıl süreyle işveren adına Bakanlık bütçesinden karşılanabilir. Bu destekten yararlanılabilmesi için, aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi

⁴⁷⁶ Serkan Acınoroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı:2, 2009, s.4.

⁴⁷⁷ Dalgıç, **a.g.m.**, s.2.

⁴⁷⁸ Recep Bıyık, “Yeni Teşvik Sistemi-Vergi İndirimi”, 2012, <http://www.dunya.com/yeni-tesvik-sistemi-vergi-indirimi-148726yy.htm>, (Erişim:5.6.12).

içinde SGK'ya verilmesi ve Ekonomi Bakanlığınca karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. Bugünkü asgari ücret üzerinden 1 kişi için Sigorta primi işçi payı tutarı 124,11 TL'dir⁴⁷⁹.

h- Gelir Vergisi Stopajı Desteği

6. bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir. Bugünkü asgari ücret üzerinden 1 kişi için gelir vergisi stopaj destek tutarı 113,03 TL'dir⁴⁸⁰.

Vergi teşvikleri ekonomik büyüme ve kalkınmanın gelişimine yönelik çıkarılmalarına rağmen, bazı durumlarda eşitlik ve adaleti zedeleyici olabilirler. Özellikle küreselleşme sonrası ortaya çıkabilir. Bu nedenle bu bölümde, küreselleşme sürecinde vergi politikalarında sorunlar konusu açıklanacaktır.

6- Vergi Cennetleri İle İlişkili Düzenlemeler

Vergi cennetleri, vergiden arındırılmış bölgeler veya alanlar oluşturmayı hedefler. Bir ülkenin diğer ülke veya bölgelere kıyasla tüm veya bazı gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamaktır. Düşük vergi alanı veya ayrıcalıklı vergi rejimi olarak kalan her birim vergi cenneti olarak adlandırılabilir⁴⁸¹. Vergi cennetleri, genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore finans merkezleri olarak bilinen yerlerdir ve yabancı sermayeyi ülkelere

⁴⁷⁹ İSO, "Yeni Teşvik Sistemi", 2012, s.9, <http://www.iso.org.tr/>(Erişim:6.6.12).

⁴⁸⁰ İSO, "Yeni Teşvik Sistemi", 2012, s.10, <http://www.iso.org.tr/>(Erişim:6.6.12).

⁴⁸¹ Mustafa Yıldırım, Serdar Öztürk ve Süleyman Bolat, "Uluslararası Yatırımların Ülkelere Vergi Yönlü Mali Bozulma Etkileri: Kore, Türkiye ve Meksika Üzerine Karşılaştırmalı Analiz", **Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi**, 23. Maliye Sempozyumu, Ankara, 2008, s.109.

çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları çok düşük vergi oranlarıyla vergileyen ülkelerdir⁴⁸².

Vergi cennetleri genellikle güçlü finansal hizmet altyapılarına sahiptirler. Sermaye akışları için özellikle kolaylaştırılmış bir finansal sisteme ve gelişmiş mali pazarların belirgin özelliği olan yüksek likiditeye sahiptirler. Vergi cennetleri, yaptıkları yasal ve yönetsel düzenlemelerle, vergi yükümlülüklerini en aza indirmektedir. Böylece, vergi ve vergi dışı avantajlar, sermayeleri ait oldukları ülkelere uzaklaştırıp, bu avantajları sağlayan ülkelere yöneltmektedir⁴⁸³. Bu nedenle, vergi cennetleri diğer ülkelerin vergi geliri tabanlarında kayba neden olmaktadır⁴⁸⁴.

Ülkemizden de vergi cenneti statüsündeki ülkelere sermaye ihracı ve aynı zamanda vergi cenneti ülkelere sermaye girişi söz konusu olmaktadır. Türkiye'ye gelecek sermaye konusunda; Türk Parasını Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın Türkiye'ye yurt dışından gelecek yurt dışı sermaye ile ilgili olarak 12. Maddesinde, dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de şirket kurmak, mevcut ve kurulacak şirketlere iştirak etmek ve şube açmak suretiyle yatırım yapmaları ve her türlü mal ve hizmet üretimine yönelik faaliyetlerde bulunmaları ile irtibat bürosu açmaları Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununa göre gerekli izni almak, verilen izinler çerçevesinde faaliyette bulunmak ve öngörülen sermayeyi getirmek kaydıyla serbest olduğu yönünde düzenlemede bulunmaktadır. Bu madde kapsamında, OECD'nin 2000 yılı raporunda yer alan vergi cennetleri statüsündeki ülkelere yerleşik işletmelerden Türkiye'de yatırım yapanların sayıları ve toplam sermaye tutarları aşağıdaki gibidir.

⁴⁸² İhsan Günaydın, "Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, 1999, s.76.

⁴⁸³ OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, France, s.14.

⁴⁸⁴ OECD, **Towards Global Tax Co-Operation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practises**, Paris, 2000, s.5.

Tablo 39: Vergi Cenneti Ülkelerden Türkiye'ye Yapılan Yatırım

(Milyon TL)	Firma Adedi	Mevcut Yabancı Sermaye	Şirketlerin Toplam Sermayesi
Bahreyn	4	513.705	521.856
Cebelitarık	3	1.661.420	2.433.646
Gibraltar	-	58.484	58.484
Guernsey Adası	4	151.960	318.265
Hollanda Antileri	6	77.641.300	224.992.204
Isle Of Man	1	160.000	160.000
İngiliz Jersey Adaları	9	161.360.378	166.109.065
Kanal Adaları	3	172.875	175.875
Liechtenstein	16	3.587.312	3.919.791
Malta	8	57.155.971	60.002.900
Mairitus	1	84.998	85.100
Marshall Adaları	1	150.000	600.000
Monako	4	1.451.294	1.663.698
Aruba	1	2.400	4.800
Bahamalar	4	2.775.486	2.996.971
Belize	2	129.498	136.050
Bermuda	3	494.078	521.264
Cayman Adaları	13	2.100.174	3.300.624
Turks ve Caicos Adaları	1	407.546	582.209
İngiliz Virjin Adaları	29	20.553.593	79.639.489
Panama	11	247.422.144	320.705.033
Bu Ülkeler Toplamı	124	578.034.616	868.927.324
GENEL TOPLAM	6.584	8.426.126.378	15.440.625.633

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, www.hazine.gov.tr, (Erişim:02.01.2010).

Yurt dışına ve Türkiye'deki serbest bölgelere sermaye ihraç eden Türkiye'de yerleşik kişiler, sermaye ihracından itibaren bir yıl içinde yurt dışında oluşturdukları şube, şirket ve ortaklıklarla ilgili olarak; yerel resmi makamlardan alınmış izin belgelerini, ana sözleşmelerini, işe başlama tarihi ve faaliyette buldukları adresi, yıllık faaliyet raporlarını, yurda getirilen karları ile sermaye yapısı ve/veya miktarlarındaki değişiklikleri ve faaliyetin sona ermesi halini belgeleyerek Müsteşarlığa bildirmek zorundadırlar. Bu kapsamda, OECD'nin 2000 yılı raporunda yer alan vergi cennetleri statüsündeki ülkelere Türkiye'de yerleşik işletmelerden yapılan yatırımların sermaye ihraç tutarları ile ilgili bilgiler 30.06.2003 tarihi itibari ile Tablo 40'ta verilmiştir.

Tablo 40: Türkiye’den Vergi Cennetlerine Sermaye İhracı

Ülke	Firma	İhraç Edilen Miktar (ABD Doları)
Bahama Adaları	2	704.409
Bahreyn	11	39.380.750
Cayman Adaları	5	1.021.000
Cebelitarık	1	9.513.290
Hollanda Antileri	5	1.856.000
Jersey Adaları	6	2.908.120
Monako Cumhuriyeti	1	10.200.000
Niue Adaları	1	585.000
Virjin Adaları	4	44.862.500
Toplam	36	111.031.069
Türkiye Toplam	1.466	6.466.242.027

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, 2011

Türkiye’den vergi cenneti özelliği taşıyan ülkelere giden kaynaklara bakıldığında, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutunun yüksek olması, mükelleflerin bu uygulamalara yönelik ilgisinin yüksek olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede genellikle, Türkiye’deki Türk bankasının aracılığıyla Kıbrıs, Bahreyn ya da Malta gibi ülkelerde off-shore bankada hesap açtırılmaktadır. Bu işlemle kara paranın aklanması gerçekleştirildiği gibi, vergi avantajı da sağlanıp daha yüksek faiz geliri elde edilmektedir⁴⁸⁵.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin 7. Fıkrasında, zarar verici vergi rekabeti uygulayan ülkelere yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödeme üzerinden stopaj yapılması öngörülmektedir. Buradaki ifade aşağıdaki gibidir:

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminin göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelere yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu

⁴⁸⁵ Nurettin Bilici, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları: Vergi Cennetleriyle Mücadele”, **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, s.85.

*ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır*⁴⁸⁶.

Yapılan bu düzenlemenin amacı, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye’de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir⁴⁸⁷.

C- Küreselleşmenin Türk Vergi Politikalarına Etkisi

Son dönemde özellikle 1980’lerden sonra ortaya çıkan gelişmeler ekonomik alanı yeniden biçimlendirmiştir. Dünya çapında ekonomiden sanata, politikadan kültüre, iletişimden yaşam standardına değin oldukça geniş alana nüfuz eden küreselleşme olgusu, vergi politikalarını da etkisi altına almıştır. Bu bağlamda, küreselleşmenin vergileme üzerinde meydana getirdiği etkileri dört grupta toplamak mümkündür⁴⁸⁸:

- Geçmişte her ülke, kendi vergi politikasını ulusal ekonomisinin gereksinimleri doğrultusunda şekillendirirken, küreselleşme süreci bunu değiştirmiştir.
- Küreselleşme, vergileme konusuyla ilgili olarak ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır.
- Küreselleşme sonucu ticari serbestleşmeye paralel olarak iletişim ve teknoloji alanında yaşanan gelişme sermayenin denetimini dolayısıyla, potansiyel vergi kaynaklarını ulusal vergilemeye tabi tutulmasını zorlaştırmaktadır.
- Küreselleşme, ticari serbestleşme ile ülkeler arasında vergi rekabetine neden olan faktör hareketliliğini arttırmaktadır. Sonuçta, her ülke, üretim faktörlerini kendi ülkesine çekecek vergi yapısı oluşturma gayreti içerisine girmiştir.

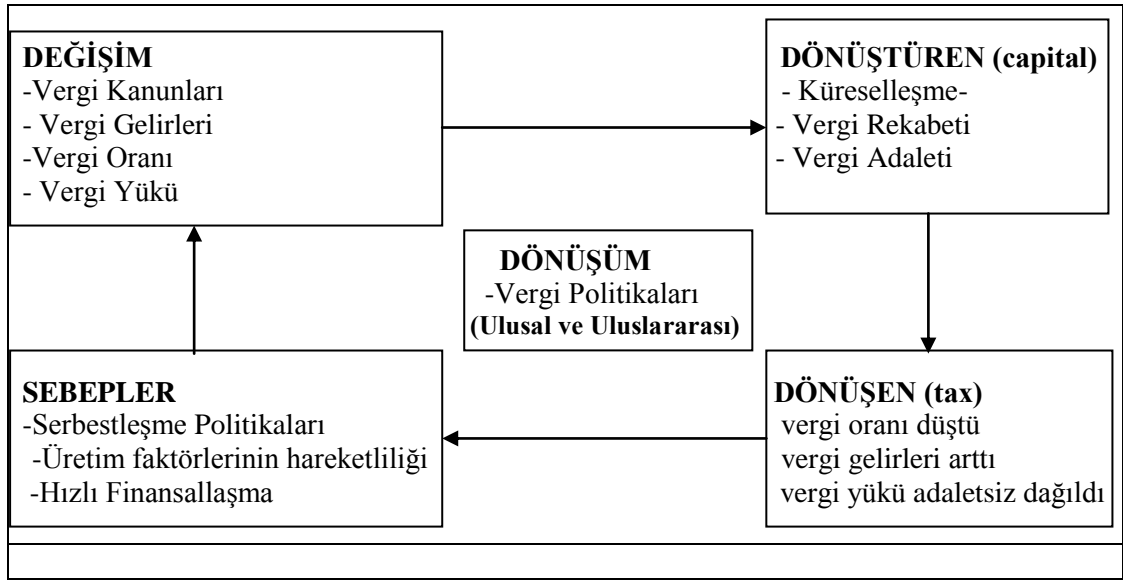
⁴⁸⁶ İskender Emrah Karakaş, **Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2010, s.102.

⁴⁸⁷ Şaban Erdikler, “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:14, Sayı:165, s.54.

⁴⁸⁸ Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu; **a.g.e.**, s.47-48.

Küreselleşme süreci, doğal olarak vergi matrahlarını da etkilemiştir. Ülkeler arasında mobil sermayeyi cezp etme konusunda yaşanan rekabet sonucu bir taraftan bazı vergi türlerinde vergi oranlarının indirilmesi, vergi matrahlarında azalma görülmesi, diğer taraftan da vergi yükünün hareket serbestisi kısıtlanan üretim faktörleri üzerine kayması son yıllarda yaşanan gelişmeler arasındadır⁴⁸⁹.

Şekil 2: Küreselleşmenin Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi



Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Vergi politikalarındaki yasal-kurumsal değişim sermayenin gelmesi konusunda önemli bir uygulamadır. Neo-liberal politikalara paralellik gösteren değişim, vergiler açısından sermaye odaklı ve sermayenin döngüsü doğrultusunda gerçekleşmektedir. Değişim, vergi kanunları, vergi kaynakları, vergi mükellefleri ve vergi oranlarına göre değerlendirilmiştir. Değişimin sebepleri ise; uygulanan serbestleşme politikaları, üretim faktörlerinin hareketliliği, sermayenin gelişi ve hızlı finansallaşmadır.. Burada en temel sonuçlar ise; adaletsiz vergileme ve emek üzerindeki ağır vergi yükü olmaktadır. Dönüştüren “küreselleşme, vergi rekabeti ve vergi adaleti”, özellikle küreselleşme ile birlikte vergi politikalarında dönüşen ise “vergi oranı, vergi gelirleri ve vergi yükü”

⁴⁸⁹ Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu; a.g.e., s.48.

olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte gelişen değişim sonucu vergi politikaları mevcut koşullar çerçevesinde ulusal ve uluslararası olarak dönüşmektedir.

Vergileme alanında yaşanan yeni küresel gelişmeler ve bu süreçte ortaya çıkan sorunlar pek çok ülkede olduğu gibi Türk vergi politikalarını da etkilemiştir. Zaten Türk vergi politikalarının küreselleşme sürecinde ortaya çıkan bu yeni eğilimlerden etkilenmemesi mümkün olmadığı gibi, ortaya çıkan sorunlara karşı kayıtsız kalmak da mümkün değildir. Bu nedenle, tüm dünyada vergileme alanında meydana gelen gelişmeleri izlemek ve irdelemek, gerektiğinde çeşitli tedbirlere başvurmak Türkiye açısından hem önemli hem de gereklidir⁴⁹⁰.

Küreselleşen dünyada ülkeler arasında yoğun şekilde yaşanan rekabet olgusunun vergileme alanında da kendini hissettirmeye başlamasıyla hemen hemen tüm ülkelerde gözlemlenen vergi rekabeti olgusu Türk vergi sisteminde de etkisini göstermiştir. Türkiye’de vergi yapısına ilişkin niteliksel değişim küresel vergi rekabetinin bazı göstergelerinin 1990’dan sonra Türkiye’de gözlemlendiği görülmektedir⁴⁹¹.

Uygulamaya giren vergi politikaları içinde dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir dönüşüm gözlemlenmekte ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü sermaye gelirlerinin lehine olacak şekilde yeniden bir dağılım sergilemektedir. Küreselleşme ile birlikte uluslararası sermayenin yüksek vergi yükü alanlarından, düşük vergi yükü alanlarına doğru hareketliliği, özellikle finansal sermaye üzerindeki vergileri azaltma yönündeki rekabeti teşvik etmekte ve vergilerin dünya çapında uyumlaştırılması çalışmaları yapılmaktadır. Söz konusu uyumlaştırma çabaları özellikle gelişmekte olan ülkelerde, yabancı sermaye girişini kolaylaştırmaya dönük ekonomi politikası tercihlerine dönük olarak vergi oranlarının düşük tutulması sonucunu doğurmaktadır⁴⁹².

⁴⁹⁰ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve :Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2001, s.3-4.

⁴⁹¹ Engin, **a.g.m.**, s.196.

⁴⁹² İzzettin Önder, **a.g.m.**, s.255-256.

Küreselleşmenin daha çok 1990 yılından sonra yaşanması sonucu, vergi bağlamındaki değişmelerin bu tarihten itibaren ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Bu temele dayanarak incelenen Türk vergi sisteminin, küreselleşme sonrası Türk vergi politikaları üzerinde yapmış olduğu değişimlerin ve bu değişimlerin vergi gelirleri üzerinde bırakmış olduğu etki büyük önem taşımaktadır⁴⁹³. 1990 -2010 döneminde vergilerin, genel bütçe gelirleri içindeki payı artış göstermektedir. Toplam vergi gelirlerin GSYİH içindeki payı ise oransal olarak artmıştır. Türkiye’de dolaylı-dolaysız vergi gelirleri de küreselleşmeyle beraber değişmektedir. Vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilere baktığımızda 1993 yılından sonra 2010 yılına kadar dolaylı vergilerin payı yükselerek devam etmiştir. Küreselleşme süreci ile birlikte bireylerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerde artışlar meydana gelmiştir ancak, buna rağmen kişisel gelir vergisi oranı düşüklük göstermektedir. 1990-2010 dönemine baktığımızda kurumlar vergisinin de GSYİH içindeki payının artış gösterdiğini görmekteyiz. Özellikle 1985 yılında yürürlüğe giren KDV’nin 1990-2010 dönemindeki payları ise önemli bir artış şeklinde gerçekleşmiştir.

Küreselleşme ile birlikte sermaye ve emeğin mobilitesinin artması, ekonomik faaliyetler üzerinde bir yük oluşturan vergilerden daha az etkilenmek için, bu faktörleri daha az vergi ödeyebileceği alanlara doğru hareket ettiren, ülkeler de bu mobil faktörleri kendisine çekebilmek için yeni vergi düzenlemelerine gitmektedir. Bu düzenlemelerin en önemlisi ve dikkat çekenini ise verginin oransal yapısındaki düzenlemelerdir. Ülkeler, diğer rakiplerinin vergi oranlarında yaptıkları düzenlemeler (genellikle oranların düşürülmesi) karşısında kendi vergi tabanını koruyabilmek için mecburen uluslararası alandaki bu oransal düzenlemelere uyum sağlamak zorunda kalmaktadırlar⁴⁹⁴. Kurumlar vergi oranlarındaki düşüşün nedeni ise, küreselleşme ile birlikte ülkelerin daha fazla dışa açılmaları ve sermaye gelirinin mobilitesinin artması olduğu da söylenebilmektedir. Kişisel gelir vergisinin, kurumlar vergisine göre vergi oranlarının daha yüksek gerçekleştiği görülmektedir. Özellikle de sermayeyi çekmek üzere tüm dünya ülkeleri arasında yoğun bir biçimde gerçekleşen vergi rekabeti, vergi

⁴⁹³ Gonca Güngör ve Aykut Aydın, “Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi”, **Ekonomi Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, s.70.

⁴⁹⁴ Canbay, **a.g.e.**, s.100-101.

oranlarını aŖađı çekmektedir. KDV ise tüm dŖnyada, yŖzde 10 ile yŖzde 20 arasında gerekleŖmiŖtir.

Ŗlkeler arasında vergi rekabetine neden olan Ŗretim faktörlerinin mobilitesi küreselleŖme süreci ile birlikte artmıŖtır. Ŗlkeler Ŗretim faktörlerini kendisine çekebilecek Ŗekilde vergi yapısını oluŖturmaktadır. Devletlerin mobilitesi dŖŖük olan diğer alanlara yŖnlenmesi, vergi oranlarının dŖŖürŖlmesi sonucu kamu gelirlerinde meydana gelen azalıŖtan kaynaklanmaktadır.. Toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız vergilerin payı azalırken dolaylı vergilerin payı artmıŖtır. TŖrkiye’de vergi yŖkŖ, Ŗzellikle 1990’lı yılların baŖlarına kadar OECD Ŗlkelerine kıyasla dŖŖük dŖzeyde seyrederken 1990’lı yılların baŖlarından itibaren dŖzenli olarak artıŖ kaydederek, 2010 yılında ise bu oran yŖzde 26 miktarına ulaŖmıŖtır.

Uluslararası sermaye hareketlerinin etkilerine iliŖkin vergi uygulamaları, beraberinde vergi rekabeti olgusunu da taŖımaktadır. Ŗzellikle finansal sermaye hareketlerinin giriŖ ve ıkıŖına vergi uygulamayan ya da diğer Ŗlkelere göre daha az vergi uygulayacak olanlar küresel sermayeden daha fazla yararlanacaklardır. Küresel sermaye verginin olmadığı veya diğerlerine nazaran daha az olduğu bölge ve Ŗlkeleri seçmektedir. Buna karŖın sıcak paranın Ŗlkelerine getirdiği bozucu etkiler ise sermayenin maliyetini oluŖturmaktadır. Ŗlkeler finansal sermayenin giriŖinden sağladıkları faydanın, maliyetinden yŖksek olduğuna karar verirlerse; finansal sermaye hareketleri Ŗzerindeki vergiler azalacak, tersi durumda ise vergiler artacaktır. Burada, vergi rekabeti, finansal sermayenin sağladığı fayda maliyetinden yŖksek ise yararlı vergi rekabeti, dŖŖük ise vergi rekabetinin Ŗlkeye zarar verdiği durumu yaratacaktır⁴⁹⁵.

Vergi tabanının mobil hale gelmesi küresel sermayeyi kendi Ŗlkesine çekmek isteyen Ŗlkelerin sermaye Ŗzerindeki vergi yŖkŖnŖ hafifletmesine neden olmuŖtur. Bunun sonucunda vergi yŖkŖ dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kaymıŖ ve dolaysız vergilerde de yansıtılabilme özelliği görece yŖksek olan katma değer vergisinin ağırlığı arttırılmıŖtır. İlave olarak vergi teŖvik önlemleri yoğun olarak uygulamaya konulmuŖtur. Bu doğrultuda birçok Ŗlkede sermaye ve kurumlar vergisi oranlarında azalma görülürken, emek ve dolaylı vergi oranlarında artma eğilimi yaŖanmıŖtır. Bu

⁴⁹⁵ Ŗzer, **a.g.e.**, s.110.

gelişmeler ülkelerin vergi yüklerinin bir kısmının gelirden tüketime; bir kısmının da sermayeden ücretlere kaymasına neden olmuştur. Bu yüzden 1990'lı yıllarda gelir üzerinden alınan vergiler alanında önemli bir dönüşümler yaşanmıştır. Bu süreçte vergi oranları düşürülmüş, gelir dilimlerinin sayısı azaltılmış, vergi sisteminde etkinlik ve basitlik ilkeleri ile vergilerin uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır. Söz konusu değişimler, vergi tabanının daha akışkan olan üretim faktörlerinden daha az akışkan olan üretim faktörlerine kaymasına yol açmıştır. Bunun sonucunda gelir vergileri daha çok sorgulanmaya başlanmış ve ülkeler gittikçe tüketim vergilerine doğru bir yönelim sergilemiştir⁴⁹⁶.

OECD 2009 İlerleme Raporu'na göre, vergi cenneti ülkelerin temel amacı, uluslararası piyasalardaki sermaye ve portföy yatırımlarını kendilerine çekmektir. Dolayısıyla bu ülkelerin temel politikası sermayeyi ülkeye nasıl çekebileceğine yöneliktir. Bu ülkelerin çoğu yüzölçümü ve nüfus itibarıyla küçük ülkeler olmasına rağmen, gelir düzeyi yüksek ülkelerdir. Sanayi ya da tarım sektörü değil, hizmet sektörünün özellikle de bankacılık (off shore) hizmetlerinin gelişmiş olduğu ülkelerdir. Dolayısıyla, vergi cenneti bu ülkeler yüksek gelir düzeylerini diğer ülkelerin aleyhine olacak şekilde mobil sermayeye sundukları vergi ve vergi dışı avantajlar yoluyla sağlamaktadır⁴⁹⁷.

Türkiye'de elektronik ticaretin vergilendirilmesi diğer ülkelere göre çok farklı değildir. Türkiye'de bu alanda öncelikle yapılması gereken, yeni vergilerin ihdasından çok, mevcut mevzuatın güncellenmesi görüşü yaygındır. Türkiye'de elektronik ticaretin gerçekleştirilmesine yönelik teknik donanım büyük ölçüde sağlanmış olmakla birlikte halen ticaretin vergilendirilmesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunların aşılması için yapılan çalışmalarda mevcut ulusal ve uluslararası vergileme ilke ve düzenlemelerin esas alınması tavsiye edilmiştir. Düzenlemelerin yetersiz kalması halinde mevcut ilke ve düzenlemelerde bazı değişiklikler yapılmalıdır⁴⁹⁸.

⁴⁹⁶ Yıldız, **a.g.e.**, s.224-225.

⁴⁹⁷ Canbay, **a.g.e.**, s.157.

⁴⁹⁸ Yıldız, **a.g.e.**, 227.

Avrupa Birliği içinde herhangi bir ülkenin izleyeceği vergi politikası sadece o ülkeyi değil; diğer üye ülkeleri de etkilemektedir. Bu nedenle ekonomik ve parasal bütünleşme çabası içinde olan Avrupa Birliği'nde vergi politikaları çok önemli bir yere sahiptir. Özellikle de Birlik içinde daha adil ve tarafsız bir rekabet ortamının sağlanmasında üye ülkelerin vergi politikalarının uyumlu ve haksız rekabeti önleyici şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Birlik içinde uzun zamandır vergi uyumlaştırılması çabaları sürmektedir⁴⁹⁹. 1959 yılında başlayan Türkiye ve AB ilişkileri sonucunda Türkiye'nin de AB vergi politikalarına uyum süreci başlamış ve günümüze değin devam etmektedir.

⁴⁹⁹ Yıldız, **a.g.m.**, s.549.

SONUÇ

Ulusal ve uluslararası sistemin ekonomik, siyasi ve sosyal işleyişi olarak meydana gelen küreselleşme, bu ilişkilerin ulusal sınırları aşan bir karakter olma özelliğini de taşımaktadır. Küreselleşme, 1990'lardan sonra ortaya çıkan gelişmelerle ekonomik ve mali alanı yeniden biçimlendirmiştir. Günümüzde artık vergi politikalarını etkileyen değişiklikler de ülke sınırlarını aşarak, uluslararası bir özellik taşımaktadır. Küreselleşme beraberinde ortaya çıkan düzenlemeler doğrultusunda ülkelerin vergi politikalarını da temelden değiştirmiştir. Bu politikalar kapsamında Türk vergi sisteminde de başat değişiklikler görülmektedir.

Teknolojide ve özellikle telekomünikasyondaki dinamik gelişmelere bağlı olarak, küreselleşmenin politikaları etkileme hızında da artış gözlemlenmiştir. Bu hızlı ilerleme beraberinde ekonomik, mali ve siyasi politikalarla ülkelerin birbirine yakınlaşmasına sebep olmuştur. Yani tüm dünya ülkeleri hızlı bir entegrasyon sürecine girmiştir. Bu dinamiklerin etkileşimi sonucunda vergi politikaları, ülke ekonomilerinin rekabet edilebilirliğini sağlayabilmek için ulusal politikaların uluslararası düzenlemelerle paralellik göstermektedir.

Küreselleşme dinamikleri Türkiye'yi de etkilemiş ve vergi yapısında bazı değişiklikler meydana getirmiştir. Küreselleşmeyle beraber ülkeler birbirleriyle büyük rekabet içine girmektedir. Özellikle çokuluslu şirketlerin sayısının ve sermaye hacminin artmasıyla birlikte uluslararası vergilendirme sorunları da ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda ulus devletler yerel vergilendirme düzenlemelerini uluslararası boyuta taşımak için çeşitli düzenlemeler ve değişiklikler yapmaktadırlar.

Artan küreselleşme sonucu vergileme alanında en belirginleşen kavramların başında vergi rekabeti gelmektedir. Gerek küreselleşmenin getirdiği serbestleşme gerekse iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler ve hızlı teknolojik gelişmelerin sonucu artan faktör hareketliliği ülkelere etki eden vergi rekabetini arttırmıştır. Küresel vergi rekabeti, küreselleşmenin vergileme alanındaki yansımalarının en önemli noktalarından birisidir. Bu gelinen noktada mal, hizmet ve yatırımlar için sağlanan serbest piyasa ortamı ve vergileme alanındaki rekabeti gündeme getirmiştir.

Vergi rekabetinden beklenen ilk olumlu etki, vergi oranlarında oluşacak indirimlerdir. Sermaye hareketlerinin ve sermayenin serbestleşmesinin rekabet baskısını arttırmasıyla ve bunun sonucunda, yabancı yatırımları ülkelerine çekmek ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurt dışına kaçmasını önlemek için başta kurumlar vergisi olmak üzere vergi oranlarının azaltılması yönünde bir uygulamaya yönelmektedirler.

Özellikle 1990 sonrası küreselleşme ile birlikte sermaye hareketlerinin değişimi hızlanmıştır. Küreselleşmenin gelişim sürecini hızlandıran temel dinamik, uluslararası mal ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesini öngören yaklaşımları, çok sayıda ülkenin ulusal politika haline dönüştürmesi ve gerek uluslararası ticaretin, gerekse sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların ve denetimlerin tedrici olarak azaltılmasına yönelik uygulamalardır.

Tüm bu düzenlemelerin sonucunda vergi politikalarında dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir dönüşüm gözlemlenmekte ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü sermaye gelirlerinin lehine olacak şekilde yeniden bir dağılım göstermektedir. Bu gelişmeler vergilerin neredeyse dünyanın büyük bir kısmında politik entegrasyonları zorunlu hale getirmiştir. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde, yabancı sermaye girişini kolaylaştırmaya dönük ekonomi politikası tercihlerine uygun olarak vergi oranlarının düşük tutulması sonucunu doğurmaktadır.

Bahsedilen politikalar kapsamında Türk vergi sisteminde önemli yapısal değişiklikler meydana gelmektedir. Dünyada yaşanan yeni eğilime uyum sağlama amacını taşıyan vergi politikası değişiklikleri kapsamında yapılan çeşitli vergi oran indirimleri, yatırımcıya sağlanan yüksek vergi teşvikleri, yeni vergilerin kabul edilmesi sonucu dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki ağırlıklı payının farklılaştırılması gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

1990'lı yıllardan itibaren dünya ekonomileri, uluslararası sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla büyük bir rekabet içine girmişlerdir. Özellikle gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler bu alanda kullanılan önemli politik araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. OECD ülkelerinde, kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler kadar olmasa da, gelir vergisi oranlarında da yıllar itibariyle

küçük ölçekte bazı indirimlere gidildiği görülmektedir. Macaristan, Polonya, Yeni Zelanda, Fransa ve Türkiye, 2003 yılından bu yana gelir vergisi oranlarında indirim yapan ülkeler arasındadır. Gerek vergi oranlarındaki değişim gerekse küreselleşme sürecindeki değişimler, vergi oranlarının yıllar itibari ile OECD ülkeleri ve Türkiye’de düşmesine etki ederek vergi rekabetinin oluşumuna olanak sağlamaktadır.

Küreselleşme ekonomik, sosyal ve siyasal alanda uluslararası uyumu kaçınılmaz hale getirmektedir. Küresel vergi rekabeti etkisi dolayısıyla uygulanan vergi politikaları ülkeler arasında bazen uyum sürecine ve bazen de farklılaşmaya yol açmaktadır. Küreselleşmenin vergi sistemlerini etkilemeye başlaması, doğal olarak ülkelerin vergilemeye ilişkin politikalarını gözden geçirmelerine yol açmıştır. Ulusal ekonomilerin birbirleriyle artan entegrasyonu, her şeyden önce bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamalarının diğer ülkelerin vergi politikalarına etkisini arttırmıştır. Küresel ekonomideki gelişmeler ve diğer ülkelerde uygulanan vergi politikaları dünyanın geri kalanındaki diğer ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilemekte, ülkelerin diğer ekonomilerden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikaları yürütmeleri giderek zorlaşmaktadır. Artık diğer ülkelerin vergi politikaları dikkate alınmaksızın ulusal vergi politikası belirlemek de zorlaşmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte ekonomik sınırların giderek ortadan kalkması ulusal vergi politikalarının da uluslararası etkiye sahip olmasını sağlamaktadır. Vergi politikaları sadece onu oluşturan ve uygulayan ülkeyi ve ülkede yaşayanları değil, diğer ülkelerde yaşayan birey ve işletmeleri de etkilemektedir. Çokuluslu şirketlerin ekonomik faaliyetlerine ve sermaye gibi yüksek hareketliliğe sahip üretim faktörlerinin izlediği uluslararası yollara bakıldığında bu etkileşim daha iyi anlaşılmaktadır. Özellikle sermaye, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere doğru kayma konusunda yüksek bir hıza sahiptir. Çokuluslu şirketlerde de organizasyon yapıları, vergi yükünü hafifletecek şekilde oluşturulmaktadır.

Artan sermaye hareketliliği, ülkeler için sermaye ve mali piyasaları geliştirmek, vergi sistemlerini dönüştürmek, modernleştirmek ve sermaye akışındaki vergi engellerini düşürmek için temel bir unsur olarak kabul edilmektedir. Küresel sermayeyi kendi ülkesine çekmek isteyen ülkelerin sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifletmesi

küreselleşme ile birlikte gerçekleşmiştir. Buna ilave olarak vergi teşvik önlemleri yoğun olarak uygulamaya konulmuştur. Bu doğrultuda birçok ülkede sermaye ve kurumlar vergi oranlarında azalma görülürken, emek üzerinden alınan vergiler ile dolaylı vergi oranlarında artma eğilimi yaşanmıştır. Bu gelişmeler ülkelerin vergi yüklerinin bir kısmının gelirden tüketime, bir kısmının da sermayeden ücretlere kaymasına neden olmuştur.

Küreselleşme ile birlikte sermaye ve emeğin mobilitesinin artması, ekonomik faaliyetler üzerinde bir yük oluşturan vergilerden daha az etkilenmek için, bu faktörleri daha az vergi ödeyebileceği alanlara doğru hareket ettirirken; ülkeler de bu mobil faktörleri kendisine çekebilmek için yeni vergi düzenlemelerine gitmektedir. Bu düzenlemelerin en önemlisi ve dikkat çekenini ise verginin oransal yapısındaki düzenlemelerdir. Ülkeler, diğer rakiplerinin vergi oranlarında yaptıkları düzenlemeler karşısında kendi vergi tabanını koruyabilmek için uluslararası alandaki bu oransal düzenlemelere uyum sağlamak zorunda kalmaktadırlar.

Teşvik temelli vergi rekabetinin günümüzde oldukça yoğunlaştığı görülmektedir. Gelişmişlik seviyesi ve coğrafi konumu önemsenmeksizin birçok ülke, vergisel teşvik araçlarını kullanmakta ve özellikle doğrudan yabancı yatırımları çekmeye yönelik politikalar izlemektedir. Dünya ülkelerinin küreselleşme hareketleri nedeniyle karşılıklı ekonomik ve sosyal ilişkilerinin artması, uluslararası rekabet dolayısıyla teşvik tedbirleri üzerinde de etkili olmaktadır.

Serbest bölgeler özellikle gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere dünyanın her yerinde, ihracatı ve seçilen bazı emek yoğun endüstrileri teşvik etmek amacıyla oluşturulan bölgelerdir. Kıyı bankacılığı ise genellikle ülkeler tarafından kendi sınırları içerisinde oluşturulan serbest bölgelerde faaliyet göstermektedir. Ülke sınırlarının tamamını kıyı bankacılığına açan ülkeler de bulunmaktadır. Dünyadaki bazı önemli kıyı bankacılığı merkezleri; Aruba, Bahama Adaları, Bahreyn, Cayman Adaları, Dublin, Malta, Singapur ve Uruguay'dır. Yabancı yatırımcıyı kendi ülkesine cazip göstermek isteyen ülkelerin en yoğun şekilde başvurdukları uygulama olan sıfır veya çok düşük oranlı vergi rejimi düzenlemesiyle yapılabilir. Bu şekilde hareketli üretim faktörleri üzerindeki vergi yükü, oranların düşürülmesi yoluyla azaltılmakta, ancak

zararlı vergi rekabetinin doğmasına da neden olmaktadır. Tercihli vergi rejimi, vergi cenneti olmayan birçok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir.

Zararlı vergi rekabetine karşı hem uluslararası hem de ulusal düzeyde çalışmalar yapılmıştır. OECD ve AB'nin yaptığı çalışmalar uluslararası düzeyde yapılan çalışmalardır. Ulusal düzeyde ise ülkeler zararlı vergi rekabetine karşı kendilerini korumak için vergi sistemlerinde bir takım reform çalışmaları yapmaktadır. OECD bünyesinde zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmalar, zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesine yöneliktir.

OECD'nin yaptığı bu çalışmalar ve yayınladığı raporlar değerlendirildiğinde, OECD'nin işbirliği taahhüdünde bulunan ülkelere çalışmalarında sonuna kadar destek olunacağı, işbirliğine yanaşmayan ve kara listeye alınan ülkelere ise vergileme alanında çeşitli baskılar uygulayacağı ve böylece ekonomik gelişmelerine olumsuz etki edeceği sonucu çıkartılmaktadır.

Zararlı vergi rekabeti konusunun AB açısından büyük bir önemi vardır. Zira AB'nin diğer ekonomik entegrasyonlar karşısında kendi rekabet gücünü koruyabilmesi, bir taraftan kendi üyeleri arasında vergi rekabetini engellemesine, diğer yandan da birlik dışı ülkelerle ve ekonomik bloklarla vergi yükü farklılıklarının giderilmesi konusunda uluslararası girişimlerde bulunmasına bağlıdır. AB çalışmasında, üye ülkelerin yeni zarar verici uygulamalara başlamamaları ve mevcut rejimlerinin sağladığı avantajların 2006'nın başında sona erdirilmesi öngörülmektedir. Ancak, Belçika'nın Koordinasyon Merkezi, Lüksemburg'un 1929 Holding İşletmeleri, Hollanda'nın Uluslararası Finans ve İrlanda'nın Yurt Dışı Gelir rejimleri 2012 yılının başına kadar tarihine kadar devam etmesi yönünde özel ayrıcalıklar tanınmıştır.

Küresel Forum, vergisel amaçlı bilgi değişimi ve şeffaflık konusunda standartlarının uygulanmasında gerçekleşen ilerlemelerin değerlendirmelerini 2009 Ağustos'unun sonunda yayınladı. Bu değerlendirme raporu ilk olarak vergisel alanda bilgi değişimi ve saydamlık standartlarının ulaştırılması konusundaki gelişmelerin

Avustralya, İrlanda, Hindistan, Norveç, Danimarka, Barbados, Cayman Adaları, San Marino ve Bermuda ülkelerinde gerçekleştiğini belirtmektedir. Adı geçen ülkelerin birçoğu vergisel konularda bilgi değişimi anlaşmaları imzalamışlardır.

Vergi rekabetinin zararlı etkilerinin önlenmesi için, OECD tarafından başlatılmış olan uluslararası vergisel konularda bilgi değişimi ve saydamlık çalışmaları, vergi rekabetinin yönetilmesi ve zararlı etkilerinin önlenmesi için önemli bir adımdır, ancak yeterli değildir. Bu durumda, uluslararası işbirliği ve yaptırım ağının oluşturulması gerekmektedir.

Küreselleşme olgusunun ekonomik ve hukuksal yapı üzerinde etkinliğini artırması ve artan ticaret hacmi nedeniyle birçok ülke vergi sistemlerini, vergilemede adalet; haksız vergi rekabetinin önlenmesi; vergi sisteminde sadelik ve basitlik; vergilendirmede etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırma gereği duymuştur. Türkiye’de bu gelişmelere paralel olarak vergi kanunlarının yeniden yapılandırılması ihtiyacı doğmuş ve bu yönde birçok uygulama yapılmıştır. Uluslararası işbirliğinin sağlayacağı bir getiri de, vergi mevzuatlarının yakınlaştırılması yönünde olacaktır. Bunun da en önemli faydası uluslararası işlemlerin belli bir standarda kavuşması yönünde gerçekleşecektir. Bilgi toplama, vergi idareleri için gelecekte en önemli ancak güç konulardan biri olacaktır. Vergi idarelerinin daha fazla ve güvenli bilgiye ulaşmaları için uluslararası nitelikte çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Hareketli sermayenin Türkiye’ye gelmesi cazip vergi oranlarına ve vergi teşviklerine önemli ölçüde bağlı olmaktadır. Bunun yanı sıra vergi oranlarının farklılaştırılarak uygulanması bazı kesimlere ayrıcalık getirirken; bazı kesimlere de vergi yükü getirmektedir. Devletler vergilendirmeyi ekonomi ve maliye politikalarının bir aracı olarak kullanmaktadırlar. Yabancı sermaye çekmek isteyen ülkeler düşük vergi oranları uygulayarak ülkelerinin yabancı yatırımlar için cazip hale gelmesini sağlamaya çalışmaktadırlar. Vergi oranlarının, diğer ülkelerin vergi oranları izlenerek daha düşük tutulması ve yabancı yatırımcı lehine düzenlenmesinin yanı sıra vergi muafiyeti ve istisnaları, indirim gibi teşvik edici sistemler de uygulanmaktadır.

Finansal sermaye akımlarının etkilerine ilişkin vergi uygulamaları, beraberinde vergi rekabeti olgusunu da taşımaktadır. Finansal sermaye akımlarının giriş ve çıkışına

vergi uygulamayan veya diğer ülkelere göre daha az vergi uygulayacak olanlar küresel sermayeden daha fazla yararlanmaktadırlar. Küresel sermaye verginin olmadığı veya diğerlerine göre daha az olduğu bölge ve ülkeleri seçmektedir.

Ulusal ekonomiler açısından verginin bir rekabet unsuru olma özelliği kazanması, ulusal vergi politikalarının rekabetçi bir karaktere bürünmesinde etkili olmuş ve böylelikle ulusal vergi politikaları küresel düzeye yükselmiştir. Sermaye dışında uluslararası vergi rekabetini etkileyen diğer unsur da emektir. Emegin ülkeler arasındaki mobilitesinin görece sınırlı olmasının temel nedenleri; ülkeler arasındaki sosyal, kültürel ve politik farklılıklar yer almaktadır. O nedenle görece hareketsiz emek faktörü bir yandan doğrudan gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı paylarındaki artış, diğer yandan da tüketim vergileri ile artan bir vergi yükü baskısı altında kalmaktadır. Türkiye de dahil olmak üzere nitelikli emegin gelişmiş olan ülkelere göçü ve bu nedenle nitelikli beşeri kaynağın yaratacağı verimlilikten yoksun kalma söz konusudur. Ancak Türkiye gibi nüfus ve iç Pazar bakımından büyük olan gelişmekte olan ülkeler için önemli bir risk de sermayenin küresel anlamda serbestçe dolaşabilmesi olanağı varken emegin dolaşımının ülke sınırları dışına çıkmada zorlanmasıdır. Buradaki iki temel unsur olan, sermaye ve emek, arasında faktör fiyatlarının emek aleyhine sonuçlanma olasılığının artmasıdır.

Küreselleşme eğilimlerinin tüm dünyada hızla yayılmasıyla birlikte ortaya çıkan ve özellikle gelişmiş ülkelerin ciddi bir biçimde önemseydiği bir sorun da vergi cennetleridir. Vergi cennetleri, yaptıkları yasal ve yönetsel düzenlemelerle, vergi yükümlülüklerini en aza indirmektedir. Böylece, vergi ve vergi dışı avantajlar, sermayeleri ait oldukları ülkelere uzaklaştırıp, bu avantajları sağlayan ülkelere yöneltmektedir. Bu nedenle, vergi cennetleri diğer ülkelerin vergi geliri tabanlarında kayba neden olmaktadır. Vergi cennetleri, vergilendirmeyi en aza indirmeyi ve finansal gizliliğinin sağlanmasını önermeleri sebebiyle daha az vergi ödeyerek daha fazla kar elde etmeye çalışan sermayeyi çekebilmektedir. Türkiye'den vergi cenneti ülkelere (Bahama Adaları, Bahreyn, Cayman Adaları, Cebelitarık, Hollanda Antileri, Jersey Adaları, Monako Cumhuriyeti, Niue Adaları, Virjin Adaları) 6.466.242.027 ABD Doları sermaye ihraç edilmektedir. Vergi cenneti ile ilgili yapılan çalışmaların temel amacı ise zararlı vergi rekabetini ortadan kaldırmaktır. Türkiye dahil olmak üzere

gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin bu çalışmalar dahilinde uygulamalar geliştirmeleri ve ortak hareket etmeleri temel amaçtır.

Vergi sistemi, ülkelerin mali, sosyal, siyasal ve ekonomik yapısındaki bir değişikliğe kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Türkiye’de vergi rekabeti araçlarında (vergi gelirleri, vergi oranları ve vergi yükü) gerçekleşen değişim, ülkemizin diğer ülkelerin vergi sistemlerine uyumuna etkisini göstermektedir. Gelirlerin artış eğiliminde olması, vergi oranlarının düşüş eğilim göstermeleri ve vergi yükünün de sermayeden emek faktörüne kayması şeklinde görülen değişim Türk vergi politikalarının uygulanmasında büyük öneme sahiptir.

Türkiye’deki genel bütçe gelir yapısına baktığımızda; genel bütçe gelirlerinin yıllara göre bir artış seyri içinde olduğunu görmekteyiz. Genel bütçe gelirlerinin en önemli kaynağı vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı artış gösterirken önemini de korumaktadır. Borçlanma, para cezaları, faiz gelirleri vb gelirlerden oluşan vergi dışı normal gelirler, ikinci önemli gelir kaynağı olma özelliğini korumakla beraber artış da göstermektedir. Genel bütçe gelirlerinin en düşük değerdeki gelir türü ise özel gelirler ve fonlar olarak düşüş göstermiştir.

Türk vergi sisteminin yapısına ayrıntılı olarak bakıldığında, vergileme alanında tüm dünyada yaşanan küresel eğilimlerden biri olan vergi sistemi içindeki dolaylı vergilerdeki artış ve dolaysız vergilerdeki azalış Türk vergi sisteminde de açıkça görülmektedir. Küreselleşme, kişisel gelir vergisi sisteminde büyük değişikliklere neden olmuştur. Küreselleşme süreci ile birlikte bireylerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerde artışlar meydana gelmiştir. Buna rağmen kişisel gelir vergisinde küçük bir düşüklük görülmektedir. 1990-2010 dönemine baktığımızda kurumlar vergisinin de GSYİH içindeki payının artış gösterdiğini görmekteyiz. Özellikle 1985 yılında yürürlüğe giren KDV’nin 1990-2010 dönemindeki payları ise önemli bir artış şeklinde gerçekleşmiştir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan her ülkenin vergi oranları birbirinden farklı bir biçimde gerçekleşmektedir. Ülkeler arasındaki vergi oranı farkı ve diğer vergilerin uygulamadaki farklı işleyişi, özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından

önemli olan sermaye açısından büyük önem taşımaktadır. Herhangi bir ülkede uygulanan vergilerin yüksek olması, maliyeti artıran ve işletmenin mallarının ihracında rekabet gücünü azaltan bir etkiye sahip olacaktır. Vergi oranlarının düşük olduğu ülke ise yatırım için tercih edilecektir. Bu durum ise özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından büyük önem taşımaktadır.

Küreselleşme ile birlikte yaşanan gelişmelerin sonuçları olarak Türkiye’de diğer ülkelerde olduğu gibi vergi oranlarında indirim gitmiştir. Kurumlar vergi oranlarındaki düşüşün nedeni ise, küreselleşme ile birlikte ülkelerin daha fazla dışa açılmaları ve sermaye gelirinin mobilitesinin artması olduğu da söylenebilmektedir.

Küreselleşme sürecinde vergi politikalarında yaşanan dönüşüm tüketim üzerinden alınan vergileri de etkilemiştir. Tüketim vergilerinin bu alanda yapılan çalışmalara göre etkinlik ilkesi açısından gelir vergilerine göre daha avantajlı olduğu ortaya konmaktadır. KDV’nin çok sayıda ülke tarafından benimsenmesi bu verginin tabanının ve oranının artmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda da tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı yıldan yıla artmıştır.

Ulusal ekonomilerin birbiriyle artan entegrasyonu, her şeyden önce bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamaları diğer ülkelerin vergi politikaları üzerindeki etkisinin artmasına yol açmıştır. Küresel ekonomide gelişmeler ve diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri dünyanın geri kalanındaki ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilemekte, ülkelerin diğer ekonomilerden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası yürütmelerini giderek zorlaştırmaktadır.

Vergiler ve vergi yükünün dağılımı kurumların ve kişilerin ekonomik kararlarını etkilemektedir. Vergilerin ekonomiye etkilerini belirlemek ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri ortadan kaldırmak için uygulanacak temel maliye politikası araçlarında zamanında ve etkin bir biçimde kullanabilmek, vergi yükü hesaplarının yapılmasına ve sonuçların bilinmesine bağlıdır. Rasyonel bir vergi politikası tespit etmek ve uygulamak da vergi yükü oranlarının dikkate alınmasını gerektirmektedir.

OECD’nin Aralık 2011’de yayınladığı ve revize ettiği gelir istatistikleri değerlendirildiğinde, Türkiye 2010 yılı için OECD ülkeleri arasında Meksika, Şili,

ABD, Kore ve Avustralya'dan sonra en düşük vergi yüküne sahip ülkedir. OECD ortalamasının yüzde 33,8 olduğu genel vergi yükü karşılaştırmasında Danimarka yüzde 48,2 ve İsveç yüzde 45,8 oranlarıyla ilk iki sırada yer alırken, Türkiye yüzde 26, Avustralya yüzde 25,9, Kore yüzde 25,1, ABD yüzde 24,8, Şili yüzde 20,9 ve Meksika yüzde 18,1 oranlarıyla son sıralarda yer almaktadır. Bu karşılaştırmada ülkemiz 34 OECD ülkesi arasında 29'uncu sıradadır.

Gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançları üzerinden alınan vergilerin GSYİH'ye oranını ifade eden gelir ve kazançlar üzerindeki vergi yükü sosyal güvenlik primleri dahil ve hariç olarak 2 kategoride ele alınmaktadır. 2010 yılı için sosyal güvenlik primleri hariç olarak gelir ve kazançlar üzerindeki vergi yükünde OECD ortalaması yüzde 11,3'tür. Türkiye yüzde 5,6 oranıyla 32'inci sırada olup, en düşük orana sahip 3'üncü konumundadır. 2010 yılı için sosyal güvenlik primleri dahil edildiğinde gelir ve kazançlar üzerindeki vergi yükünde OECD ortalaması yüzde 20,1'dir. Türkiye yüzde 11,9 oranıyla en düşük orana sahip 4'üncü ülke konumundadır.

Türkiye'de, 2010 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olmak üzere tarife dört dilim halinde ve yüzde 15, yüzde 20, yüzde 27 ve yüzde 35 oranlarında gerçekleşmektedir. OECD ülkeleri arasında Gelir Vergisi oranlarına bakıldığında Türkiye, 2002 yılında 5. sırada iken, 2010 yılında 18. sırada yer almıştır. Türkiye, kurum kazançları üzerinde vergi yükü (Kurumlar Vergisi, gelir vergisi stopajı ve fon payı) bakımından OECD ülkeleri arasında 2002 yılında yüzde 65 oranı ile ilk sırada yer alırken, yapılan vergi indirimleriyle 2011 yılında yüzde 34 oranı ile 27'inci sıraya gerilenmiştir. Taşınır ve taşınmaz mal sahipliği üzerinden alınan vergilerin GSYH'ya oranını ifade eden servet üzerindeki vergi yükünde 2010 yılı için OECD ortalaması yüzde 1,6'dır. Türkiye yüzde 1,1 oranıyla 23'üncü sırada olup vergi yükü en düşük 12 ülke arasında yer almaktadır.

Vergi takozu emek üzerindeki vergi yükünü ortaya koyan önemli bir göstergedir. İşçilik maliyetinin içindeki vergi ve sosyal güvenlik payı literatürde vergi takozu ya da vergi makası olarak adlandırılmaktadır. 1.1.2008 öncesinde 2 çocuklu ortalama ücretli üzerindeki vergi yükleri açısından OECD ülkeleri arasında ikinci

sırada olan Türkiye 2008 sonrasında 5 basamak aşağıya inerek 7 inci sıraya gerilemiştir.

Gelişmekte olan ülkelere özellikle 1990 yılından itibaren sermaye akışı gerçekleşmektedir. Sermaye hesabını oluşturan sermaye türlerine baktığımızda; doğrudan sermaye yatırımlarının, 1990-1996 döneminde ortalamaya yakın değerlerde gerçekleşen bir trend gösterdiğini görmekle birlikte; en düşük miktar, kriz yılı olan 1994 yılında gerçekleşmiştir. Kısa vadeli sermaye hareketlerini oluşturan portföy yatırımlarına baktığımızda ise 1993 yılına göre düşüş olduğunu görmekteyiz. İçinde kısa vadeli sermayenin de olduğu diğer yatırımlara baktığımızda, kriz yılında çok büyük bir sermaye çıkışı olduğunu görüyoruz. 1997'den başlayarak 2003'a değin geçen dönem itibari ile bir ülkenin kalkınmasında önemli bir gösterge olan cari işlemler, 1998 ve 2001 yılı dışında sürekli olarak önemli ölçüde açıklar vermiştir. 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerini tetikleyen ölçüde önemli bir sermaye çıkışı gerçekleşmiştir. 1990'lı yıllarla başlayan sermaye hareketleri ise diğer mikro ve makro ekonomik unsurların da etkisiyle kırılgan ve istikrarsız bir mali ortama gelişini, daha çok portföy yatırımı şeklinde gerçekleştirmiştir. Yatırımlara dönüşecek sermaye türlerinin giderek azalması ise, yüksek miktarlarda giriş-çıkışlarla ekonomiyi olumsuz yönde etkilemektedirler. 2008 küresel krizi önce ve sonrasında tüm dünya ülkelerini ve Türkiye'yi etkilemesi bağlamında büyük önem taşımaktadır.

Vergileme alanında tüm dünyada yaşanan küresel eğilimler birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede olduğu gibi doğal olarak Türk vergi politikalarını da olumlu ve olumsuz bir biçimde etkilemektedir. Bahsedilen konular ise, uluslararası çifte vergilendirme, vergi cennetleri, uluslararası transfer fiyatlaması, kıyı bankacılığı, doğrudan yabancı sermaye yatırımları, elektronik ticaret, ekolojik vergileme, vergi teşvikleri ve serbest bölgelerin küreselleşme sonrası olumlu ve olumsuz yanları vergi politikalarını büyük ölçüde etkilemektedir.

Yapılan çalışmalarda vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesi oldukça zor olduğu saptanmıştır. Bunun dört temel nedeni vardır. Bunlar; ülkelerin vergi sistemlerinin karışık olması, vergi oranlarının dışında kamu harcamaları gibi yatırım yeri seçiminde etkili olan birçok faktörün söz konusu olması, verginin karşılığı olan kamu

harcamalarından elde edilen faydanın tespit edilmesinin zorluğu ve vergi politikalarının yanı sıra yürürlükte olan diğer devlet politikaları da vergi rekabetinin etkisinin ölçülmesini zorlaştırmasıdır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, Türkiye'nin uyguladığı yöntemlerde de görüldüğü üzere, gerçek kişi ve kurumların mukimliğinin (yerleşik) belirlenmesi sorunların engellenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. OECD tarafından tamamen zararlı kabul edilen ve engellenmeye çalışılan uygulamalardan vergi cennetleri ve transfer fiyatlamasına yönelik düzenlemeler büyük önem taşımaktadır. Vergi rekabetini olumsuz etkileyen bu uygulamaların azaltılması veya ortadan kaldırılması üzerine çok çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Vergi cenneti olan ülkelerin bir kısmı bağımsız devletler olduğu gibi çoğu vergilendirme yetkisi olan ancak çeşitli derecelerde bir ülkenin hükümranlılığı altında bulunan ülkelerdir. Bu ülkelerin mevcudiyeti uluslararası vergileme alanında önemli sorunlara neden olmaktadır. Vergi cenneti ülkelerin temel amacı, uluslararası piyasalardaki sermaye ve portföy yatırımlarını kendilerine çekmektir. Dolayısıyla bu ülkelerin temel politikası sermayeyi ülkeye nasıl çekebileceğine yöneliktir. Bu nedenle vergi cenneti ülkelerin zararlı vergi rekabetine yol açan bu uygulamaları konusunda tüm ülkeler ortak düzenlemeler yapmalıdır.

Avrupa Birliği içinde herhangi bir ülkenin izleyeceği vergi politikası sadece o ülkeyi değil; diğer üye ülkeleri de etkilemektedir. Bu nedenle ekonomik ve parasal bütünleşme çabası içinde olan Avrupa Birliği'nde vergi politikaları çok önemli bir yere sahiptir. Özellikle de Birlik içinde daha adil ve tarafsız bir rekabet ortamının sağlanmasında üye ülkelerin vergi politikalarının uyumlu ve haksız rekabeti önleyici şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Birlik içinde uzun zamandır vergi uyumlaştırılması çabaları sürmektedir. Avrupa Birliği ile müzakerelere devam eden Türkiye vergi mevzuatını birlik müktesebatına uyumlaştırma çabasıdadır. Türkiye'nin AB'ne uyum sürecinin tarihsel yapısı, büyük bir önem taşımaktadır. Avrupa Birliği'ne üyelik için ilk olarak 1959 yılında başvuru yapan Türkiye, üyelik sürecinde üzerine düşen görevleri yerine getirmek adına birçok vergi düzenlemesine gitmiştir.

Vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için önemlidir. Bu durum, esas olarak dolaylı vergilerin üretilen mal fiyatlarına eklenmek sureti ile tüketiciye yansıtılacağı görüşünden kaynaklanmaktadır. Malların maliyetlerine eklenen ve doğrudan fiyatları etkileyen dolaylı vergilerin ülkelerarası serbest rekabeti bozduğu gerçeğinin bir sonucu olarak AB, ilk uyumlaştırılacak alan olarak dolaylı vergileri öngörmüştür. Özellikle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde birçok düzenleme yapmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği uyum sürecinde gelir idaresinde yenilenmeye gidilmiş ve bu konuda önemli bir başarı sağlanmıştır.

Küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde nasıl bir etki yarattığı, ülke içi iktisadi ve sosyal düşüncelerle şekillenmiş vergi politikalarının küreselleşme sürecinin hızlanmasından dolayı nasıl etkilediğinin ve dolayısıyla ülkelerin uyguladığı vergi politikalarının diğer ekonomiler üzerinde yaratacağı etkilerin değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Küreselleşmeye paralel olarak vergi türleri, vergi oranları ve vergi yükü üzerinde bir takım değişiklikler meydana getirmesi doğal olarak kaçınılmaz olmuştur. Küreselleşme süreci, vergi matrahlarını etkilemiştir. Ülkeler arasında mobil sermayeyi cezp etme konusunda yaşanan rekabet sonucu bir taraftan bazı vergi türlerinde vergi oranlarının indirilmesi, vergi matrahlarında azalma görülmesi, diğer taraftan da vergi yükünün hareket serbestisi kısıtlanan üretim faktörleri üzerine kayması son yıllarda yaşanan gelişmeler arasındadır.

Küreselleşme sonrası Türkiye'nin vergi politikalarına baktığımızda, bir gelişim ve iyileşme süreci içinde olduğunu görmekteyiz. Küreselleşme ile beraber gelişen vergi rekabeti açısından birçok alanda Türkiye'nin önemli bir yere sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu süreç içinde, herhangi bir ülkenin izleyeceği vergi politikası sadece o ülkeyi değil; diğer üye ülkeleri de etkilemektedir. Türkiye'nin ve ulusal ekonomilerin birbiriyle artan entegrasyonu ülkelerin birbiri ile hem uyumlu hem de rekabet edilebilirlik düzeyinde bir gelişim göstermektedir.

Türkiye'de yaşanan küresel nitelikli sorunların en önemlileri uluslararası vergi rekabeti, vergisel bilgi değişimi ve saydamlık küresel forumu, transfer fiyatlaması,

vergi cennetleri, elektronik ticaret ve çevre politikalarıdır. Bu sorunların hepsi Türkiye'nin olduğu kadar diğer ülkelerin de temel sorunlarından olmaktadır. Küreselleşme sonrası süreçte ülkeler diğer alanlarda olmakla birlikte vergisel sorunlarla ilgili olarak da ortak çözümler üretmeleri bir zorunluluktur.

1980 sonrası dönemde meydana gelen küreselleşme adı verilen dönüşüme uyum sağlayan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin yaşadığı değişim, kuşkusuz vergi gelirleri üzerinde etkisini göstermektedir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki payı ise 1990'lı yıllardan sonra ve özellikle 2000'li yıllarda dolaylı vergilerin payının arttığı biçiminde görülmektedir. Küreselleşme sonucu yabancı sermayeyi ülkeye çekmek ve uluslararası alanda rekabet gücünü arttırmak, vergi gelirlerinin değişiminde temel esas olmaktadır.

Türk vergi sisteminin yapısına ayrıntılı olarak bakıldığında, vergileme alanında tüm dünyada yaşanan küresel eğilimlerden biri olan vergi sistemi içindeki dolaylı vergilerdeki artış ve dolaysız vergilerdeki azalış Türk vergi sisteminde de açıkça görülmektedir. Türkiye'de dolaylı-dolaysız vergi gelirleri de küreselleşmeyle beraber değişmektedir. Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre yüksek miktarda olmasının sebebi, tahsilatının kolay ve kısa zamanda gerçekleşmesidir.

Bu gelişmeler ülkelerin vergi yüklerinin bir kısmının gelirden tüketime; bir kısmının da sermayeden ücretlere kaymasına neden olmuştur. Bu yüzden 1990'lı yıllarda gelir üzerinden alınan vergiler alanında önemli bir dönüşümler yaşanmıştır. Bu süreçte vergi oranları düşürülmüş, gelir dilimlerinin sayısı azaltılmış, vergi sisteminde etkinlik ve basitlik ilkeleri ile vergilerin uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır. Söz konusu değişimler, vergi tabanının daha akışkan olan üretim faktörlerinden daha az akışkan olan üretim faktörlerine kaymasına yol açmıştır. Bunun sonucunda gelir vergileri daha çok sorgulanmaya başlanmış ve ülkeler gittikçe tüketim vergilerine doğru bir yönelim sergilemiştir.

Türk vergi politikalarının değişimi ve dönüşümünde küreselleşmenin büyük önemi vardır. Küreselleşme ile birlikte gerçekleşen ekonomik, mali ve siyasi değişiklikler tüm dünyayı etkilemiştir. Elbette bu değişiklikler gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklılaşmalar da yaratmaktadır. Bu farklılıklar yer yer rekabet yer yer

ise uyumlaşma ile sonuçlanmaktadır. Türkiye açısından duruma baktığımızda ise küreselleşmenin olumlu yanlarını geliştirmek ve olumsuz yanlarını bertaraf etmek amacıyla olduğunu görmekteyiz. Öncelikle, ulus devlet yapılarındaki değişme yerini uluslararası ve çokuluslu kuruluşlara bırakmaktadır. Bu durum ise küresel vergi rekabetini ortaya çıkarmaktadır. Yararlı vergi rekabeti ekonomik gelişme ve kalkınmaya ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkeler açısından gerekli ve önemli olmaktadır. Zararlı vergi rekabeti ise özellikle OECD ve AB gibi kuruluşların bu konudaki çalışmalarının önemini ortaya koymaktadır.

Dolaylı-dolaysız vergiler ayırımına baktığımızda ise birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de 1993 sonrasında dolaylı vergilerin oranları dolaysız vergilere göre daha yüksektir. Bu durum ise özellikle katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerinin ağırlıkta olduğunu göstermektedir. Elbette bu durumun tek sebebi yoktur. Farklı yıllarda dolaylı vergileri uygulamaya koyan birçok ülkede bu durum benzer şekilde gerçekleşmektedir. Küreselleşmeyle birlikte diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülke uygulamalarının da birbirlerini etkilediğini görmekteyiz.

Vergi gelirlerinin GSYİH’deki yerine baktığımızda Türkiye’nin birçok OECD ülkesinin altında yer aldığını, ancak bununla beraber OECD ülkelerinin de çoğunlukla gelişmiş ülkelerden oluşmasının bu durumu sağladığını görmekteyiz. Bu durumda Türkiye ve OECD ülkeleri arasındaki karşılaştırma, küresel vergi rekabetinin ortaya çıkmasıyla bu ülkelerin çalışmalarını kendi vergi politikalarına uygulamaları açısından büyük önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra ülkeler arası dış ticaretin büyüklüğü açısından da bu karşılaştırmalı analiz anlamlı olmaktadır.

Küreselleşmenin 1990 sonrası Türk vergi politikalarına etkileri, ülkenin özgül koşullarına göre değerlendirildiğinde, bu değişim örneklerle de gösterildiği üzere çalışmada ele alınan ülkeler/ülke gruplarında benzer şekillerde gerçekleşmektedir. Buradaki ayırım noktası ise daha çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik, mali, sosyal ve siyasi yapılarındaki farklılıklardan doğmaktadır. Uluslararası verilere ulaşılabilmek, Türkiye’nin dış ticaretinde önemli bir paya sahip olma gibi unsurlardan dolayı çalışmada OECD ülkelerinden karşılaştırmalı olarak bahsedilmiştir. Küreselleşme sonrasında, Türk vergi politikalarında yaşanan değişim Türkiye’nin

ekonomik büyüme ve kalkınması açısından büyük önem taşımaktadır. Elbette Türk vergi politikaları da diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi bu süreçte gerçekleşen küresel nitelikli sorunları yaşamaktadır. Fakat çeşitli yeni düzenlemeler yapılarak karşılaşılan sorunları ortadan kaldırmaya yönelik çözüm yolları uygulanmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

ADDA, Jackues; **Ekonominin Küreselleşmesi** (çev. Sevgi İneci), İletişim Yayınları, İstanbul, 2002.

AKSOY, Şerafettin; **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.

AKTAN, Coşkun Can ve VURAL, İstiklal Y.; “Vergi Rekabeti”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar** , (Der. C.C. Aktan, D. Dileyici ve İ. Vural), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

AKTAN, Coşkun Can; DİLEYİCİ, Dilek ve ÖZEN, Ahmet; “Geleneksel Maliye ve Yeni Maliye”, (Ed: C. Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Vural), **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

AKTAŞ, Mehmet; **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayınevi, 2004.

ALGAN, Neşe; “Dünyada ve Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımları ve Beklentiler”, **Dünyada ve Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımları ve Beklentiler**, Yased Yayın No:33, İstanbul, 1988.

ALTAN, Mehmet; KATIRCIOĞLU, Erol ve DEMİRKAN, Tarık; **Dünya ve Türkiye: Küreselleşme ve Değişim**, (Haz. Süleyman Talay), Küyerel Düşünce Grubu Paneller Dizisi, Küyerel Yayınevi, İstanbul, 1997.

ALTINIŞIK, Aliekber; **Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Vergi Özendirmeleri Karşısındaki Durumu ve Vergisel Teşviklerin Başarısında Çin**, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul, 2006.

ARIKAN, Zeynep; **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

ATILGAN, Hasan; **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi**, Maliye Bakanlığı Apk Kurulu Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2004.

AYDIN, M. Kemal; **Sermayenin Küreselleşmesi**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003.

AYDOĞUŞ, İsmail ve ÖZTÜRKLER, Harun; **Türkiye'de Cari İşlemler Açığı Sorununun Analizi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

BARKER, William B.; **Optimal International Taxation and Tax Competition: The Contradictions**, Northwestern Journal of International Law and Business, 2002.

BAUMÜLLER, Heike, **Competing for Business, Sustainable Development Impacts of Investment Incentives in Southeast Asia** (Canada: International Institute for Sustainable Development), 2009.

BERKSOY, Taner ve SALTOĞLU; Burak, **Türkiye Ekonomisinde Sermaye Hareketleri**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:1998-58, İstanbul, 1998.

BERKSOY, Turgay; **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No.411/362, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1984.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 15. Baskı, Ankara, 2007.

BOLAT, Tamer; SEYMEN, Oya Aytemiz ve ÇEKEN, Hüseyin; “Küreselleşmenin Boyutları ve Bu Süreçte Etkili Olan Faktörlerin Analizi”, **Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmecilik**, (ed. Oya Aytemiz Seymen, Tamer Bolat), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.

BOZKURT, Veysel; **Elektronik Ticaret**, Alfa Yayınevi, Bursa, 2000.

BUCKLEY, Paul J ve CASSON, Mark C.; **Multinational Enterprises in the World Economy**, New Haven and London: Edward Elgar Publishing, 1992.

CANBAY, Tülin; **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009.

CEYLAN, Ali; **Finansal Teknikler**, Ekin Kitabevi, Dördüncü Baskı, Bursa, 2002.

CULLIS, John ve JONES, Philip; **Public Finance and Public Choice**, Analytical Perspectives, London, 1992.

ÇAGAN, Nami; **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇAK, Murat; **Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008.

DEHEJIA, Vivek ve GENSCHEL, Philipp; **Tax Competition in the European Union**, MPIfG Discussion Paper 98/3, February 1998.

DEMİRLİ, Yunus; **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2011/412, Ankara, 2011.

DEVİRİM, Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, Gürsel Kitabevi, İzmir, 2002.

DPT; **Sosyal ve Ekonomik Göstergeler**, Ankara, 2012.

DULUPÇU, Murat; **Küresel Rekabet Gücü**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001.

DURAN, Mustafa; **Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları**, TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No:19, Ankara, 1998.

EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Maliyesi** (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

EDWARDS, Chris ve MITCHELL, Daniel J.; **Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and The Battle to Defend It**, Cato Institute, Washington, 2008, s.3, <http://books.google.com>, (Erişim:01.02.12).

EKMEKÇİ, Esra; **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, İstanbul, 2003.

ELLWOOD, Wayne; **Küreselleşmeyi Anlama Kılavuzu**, (Çev. Betül Dilan Genç), 2. Basım, Metis Yayınları, İstanbul, 2003.

EUROPEAN COMMISSION; **Activities of the European Union (EU) in the 2003**, Brussels, 2004.

EYÜPGİLLER, Servet Saygın; **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.

GEREK, Şahnaz ve AYDIN, Ali Rıza; **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara, 2005.

GİRAY, Filiz; KOBAN, Emine ve GERÇEK; Adnan, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Yatırımlara ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**, Minerva Ofset, Bursa, 1998.

GÖKBUNAR, Ramazan ve YANIKKAYA, Halit, **Etkin Devlet ve Ekonomik Gelişme**, Odak Yayınları, Ankara, 2004.

GÖNENLİ, Atilla; **Vergi ile İşletme Kararları Arasındaki İlişkiler**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.

İLHAN, Atilla; **Hangi Küreselleşme**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Yayınları, 2003.

İNCE, Murat; **Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar ve Politikalar**, DPT Yayınları, Ankara, 1999.

İNECİ, Barbaros; **Avrupa Topluluğu ve Türkiye’de Sübvansiyonlar**, İstanbul Sanayi Odası, İstanbul, 1993.

KARLUK, Rıdvan; **Uluslararası Ekonomi**, Beta Basım, İstanbul, 2009.

KEEN, Michael ve LIGHTHART, Jenny E.; **Information Sharing and International Taxation**, 2004, http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=639021, (Erişim:04.04.12).

KOCAMAN, Berna; **Finansal Piyasalar (Kurumlar, Teknikler ve Araçlar)**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

KOVANCILAR, Birol; **Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırımların Teşviki ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller**, TUGİAD Ekonomi Ödülleri Çerçevesinde Bilimsel Eser Yarışması Birincilik Ödülü, Şan Ofset Matbaa, İstanbul, 2003.

KOVANCILAR, Birol; MİYNAT, Mustafa ve BURSALIOĞLU, Sibel; **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, 2007.

KOVANCILAR, Birol ve MİYNAT, Mustafa; **Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Kamu Kesimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

KOYUNCU, Mesut; **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2003.

KUTAY, Pars; **Avrupa Topluluğu’nda Devlet Yatırımları ve Yatırım Teşvikleri**, TC Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Araştırma Dizisi No:25, Ankara, 1993.

LALL, Sanjaja; “Monopolistic Advantages and Foreign Involvement by U.S. Manufacturing Industry”, **Oxford Economic Papers**, No:32(1)-March, 1980.

MARTHA, Rutsel Silvestre; **The Jurisdiction to Tax in International Law**, Kluwer Law and Taxation Publishers, Washington, 1989.

MAZLUM, Mustafa; YÜCEL, İlhan ve TEKELOĞLU, Muhammer; **Özel Kesim Yatırım İmkanları ve Yatırım Kararlarında Teşviklerin Etkinliği**, TOBB Yayını, Ankara, 1990.

MOHNEN, Pierre and LOKSHIN, Boris, **What Does It Take For an R&D Tax Incentive Policy to be Effective**, United Nations University, Working Paper Series, 2009.

MUTER, Naci Birol; ÇELEBİ, Ahmet Kemal; SAKINÇ, Süreyya; **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008.

NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basımevi, İstanbul, 2000.

OECD; **A Progress Report on The Jurisdictions Surveyed By the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard**, Progress made as at 2nd April 2009, <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (18.05.2009).

OECD, **Tax Incentive For Research and Development: Trends and Issues**, 2002.

OECD; **Towards Global Tax Co-operation: Progress in identifying and Eliminating**, Harmful Tax Practices, 2000.

OECD; **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, Paris, 1998, s.13, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>, (Erişim:4.4.12).

OECD; Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, Paris, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, (Erişim:02.02.12).

OECD; **Migration and The Labour Market in Asia: Recent Trends and Policies**, The Japan Institute of Labour, Paris, 2002.

OECD; **Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administration**, Paris, 2001.

OECD; **The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**, Peer Reviews Avustralia, 2011, www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-foru, (Erişim:02.02.12).

OECD, **Revenue Statistics Of OECD Member Countries**, Paris, 2011.

OECD, **Environmentally Related Taxes in the OECD Countries**, www.oecd.org/env/policies/database, (Erişim: 18.03.2011).

ÖKE, Mim Kemal, **Küresel Toplum**, Avrasya Stratejik Araştırma Merkezi Yayınları No:26, Ankara, 2001.

ÖNAL, Ayşegül Yakar; “Uluslararası Vergi Rekabetinin Gelir Bölüşümü Üzerindeki Etkileri: 1990-2008 Türkiye Örneği”, **Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Ankara, 2011.

ÖNCEL, Türkan ve ÖNCEL, Yenal; Uluslararası Vergi Rekabeti, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul, 2003.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN; Nami, **Vergi Hukuku**, 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.

ÖNDER, İzzettin; “Kapitalist İlişkiler Bağlamında Ve Türkiye’de Devletin Yeri ve İşlevi”, **Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar**, (Der. Ahmet H. Köse, Fikret Şenses, Erineç Yeldan), İletişim Yayınları, İstanbul, 2003.

ÖZ, Semih; **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

ÖZER, Levent; **Vergilemede Global Eğilimler**, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009.

PEHLİVAN, Osman; **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2003.

PEHLİVAN, Osman; **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007.

PINAR, Abuzer; “Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adaleti”, Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, **Küresel Dönemde Vergileme**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012.

PIERSON, Cristofer; **The Modern State**, Second Edition, Routledge: London, New York, 2004.

PINTO, Carlo; **Tax Competition And EU Law**, Kluwer Law International, USA, 2003.

RAZIN, Assaf ve SADKA, Efraim; **The Status of Capital Income Taxation in the Open Economy**, *Finanz Archiv* 52, No.1, 1995, www.jstor.org/stable/10.2307/40912639, (Erişim: 12.5.12).

RİNG, D. Mark; **One Nation Among Many: Policy Implication of Cross Border Tax Arbitrage**, Boston College Law Review, Vol.44, No.1, 2002.

RUGMAN, Alan; **Globalleşmeın Sonu**, (çeviri: Sedat Eroğlu), I. Baskı, İstanbul, 2004.

SARAÇ, Özgür; **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

SARIBAY, Ali Yaşar ve KEYMAN, Fuat; **Global Yerel Eksende Türkiye**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.

SAVAŞ, Vural Fuat; **Dünya Ekonomik Sistemi**, Yeditepe Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Sayı:16, s.13, 24'ten aktaran İsmail Şiriner, Finansal Küreselleşme, Eti Yayınları, İstanbul, 2008.

SAYAR, Nihad; **Kamu Maliyesi Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.

SEYİDOğLU, Halil; **Uluslararası Finans**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1995.

SEYEMEN, Oya ve BOLAT, Tamer; "Küreselleşme Olgusuna Kavramsal Bir Bakış", **Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmecilik**, (ed. Oya Aytemiz Seymen, Tamer Bolat), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.

SHAVIRO, Daniel; **Some Observations Concerning Multi-Jurisdictional Tax Competition**, New York University Law School Public Law and Legal Theory, Working Paper No.13., 2000.

SOYDAN, B. Yatlı; **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1995.

SÖNMEZ, Sinan; **Dünya Ekonomisinde Dönüşüm**, İmge Kitapevi, Ankara, 1998.

SUSAM, Nazan ve OKTAYER, Nagihan; "Vergi Rekabetinin Türkiye Üzerindeki Yansımaları", Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, **Küresel Dönemde Vergileme**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012.

ŞİRİNER, İsmail; **Finansal Küreselleşme**, Eti Yayınları, İstanbul, 2008, s.10.

TANZİ, Vito; **Taxation in an Integrating World**, The Brooking Institution, Washington, 1995.

TANZİ, Vito; **Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termities**, IMF Working Paper, 2000.

TCMB; **Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri**, Mayıs-2002, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kuresel.pdf>, (Erişim:5.5.12).

TCMB; İstatistik Genel Müdürlüğü, Ödemeler Dengesi Müdürlüğü.

THUROW, Lester; **Kapitalizmin Geleceği**, (çev. Mustafa Küpüşoğlu), Sabah Kitapları Yayınları, İstanbul, 1997.

TOBB; **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2001.

TOLUNER, Sevin; **Milletlerarası Hukuk Dersleri:Devletin Yetkisi**, 4. Basım, Beta Yayın, İstanbul, 1989.

TUNCER, Selahattin; **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66, Ankara, 1974.

TUNCER, Selahattin; **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003.

TUNCER, Mehmet ve SARIKAYA, Murat; “AB’ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması”, **AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası**, Ed. Mehmet Dikkaya, Alfa Yayınları, Bursa, 2006.

TURHAN, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK, İsmail; **Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.

ULUSOY, Ahmet; **Maliye Politikası**, 3. Baskı, Üçyol Kültür Merkezi, Trabzon, 2004.

ULUATAM, Ç.Özhan; **Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi ve Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası (Teori ve Türkiye Uygulaması)**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları No:311, Ankara, 1971.

ULUATAM, Özhan; **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1979.

ULUATAM, Özhan ve METHİBAY, Yaşar; **Vergi Hukuku**, Üçüncü Basım, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

UN; **Electronic Commerce: Need for a Global Facilitation Approach**, CEFAC/ECAWG/97N003, 1997.

UNCTAD, **Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey**, ASIT Advisory Studies, No.16, Geneva, 2000.

UNCTAD; **World Investment Report 2001**, United Nations, New York, 2001.

UZUNALİ, Emine Kızıldağ; “Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesi Çalışmaları: OECD-Global Forum”, **Küresel Dönemde Vergileme**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012.

UZUNOĞLU, Hakan; **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002.

ÜREL, Gürol; **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, 2009.

VARIŞ TEZCANLI; Meral, **Uluslararası Sermaye Hareketlerinde Portföy Yatırımları ve Türkiye**, İMKB Yayınları, İstanbul, 1994.

WU, Tun Nin; **Tax Havens**, The George Washington University Washington DC, Minerva Program, (Advisor: Stephen Smith), <http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf> , (Erişim:20.01.12).

YAKAR, Önal, Ayşegül; “Uluslararası Vergi Rekabetinin Gelir Bölüşümü Üzerindeki Etkileri: 1990-2008 Türkiye Örneği”, **Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Ankara, 2011.

YALÇIN, Ebru; **İktisadi Büyüme ve Dış Krediler: Ampirik Bir Çalışma**, TCMB Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü Uzman Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005.

YATLI, Billur; **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, DER Yayınları, İstanbul, 2003.

YELDAN, Erinç; **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2005.

YELDAN, Erinç; **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayıncılık, İstanbul, 2008.

YELDAN, Erinç; Neoliberal Küreselleşme İdeolojisinin Kalkınma Söylemi Üzerine Değerlendirmeler, 2002.

YELDAN, Erinç; **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2005.

YELDAN, Erinç; **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2008.

YILDIZ, Habib; **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

YILDIZ, Mircan; **Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Alfa Aktüel Kitabevi, Bursa, 2004.

YILDIRIM, Kemal; **Makro Ekonomi**, Seçkin Yayıncılık, Beşinci Baskı, Eskişehir, 2006.

MAKALELER

ACAR, İbrahim Atilla; “Ulus Devletin Vergi Açmazı: Kredi Kartları, Hayali İhracat ve E-Ticaret Kapsamında Bir Değerlendirme”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Yaklaşım Yayıncılık, 2004.

ACAR, Ozan ve ÇAĞLAR, Esen; “Teşvik Paketi Üzerine Bir Değerlendirme”, Tepav Yayınları, 2012, s.10, <http://www.tepav.org>, (Erişim: 16.6.12).

ACİNÖROĞLU, Serkan; “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı:2, 2009.

AKDOĞAN, Abdurrahman; “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, **G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:2, Ankara, 1999.

AKKAYA, Şahin; “Küreselleşme ve Vergi Politikası”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 42. Seri, İstanbul, 2002.

AKMAZ, Kemal; “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:51, Ekim-2007, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007109956.htm>, (Erişim: 12.12.11).

AKTAN, Coşkun C. ve VURAL, Y. İstiklal; “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:22, 2004.

AKTAN, Coşkun C ve VURAL, İstiklal; “Rekabet Dizisi: Yeni Ekonomi ve Rekabet”, Yeni Rekabet Dizisi 1, http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=62, (9 Şubat 2009).

AKTAN, Coşkun C.; “Rant Kollama Nedir?”, http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/rant-kollama/rant_kollama_nedir.html, (Erişim:08.10.11).

AKYAZAN, Ahmet Emrah; “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**, Sayı:80, 2009, http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2009-81-501.pdf, (Erişim:20.01.12).

ALTAY, Oğuzhan; “Uluslararası Finansal Piyasaların Genişlemesi Karşısında Türk Finans Piyasalarında Yenilenme”, S.D.Ü.İ.İ.B.F., **VI. Türkiye Finans Eğitimi Sempozyumu**, Egridir, SDÜ Basımevi, 2002.

ALTUNAY, Ezel; “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye’nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:34, 2010.

AKTEL, Mehmet; “Küreselleşme Süreci ve Etki Alanları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.6, Sayı:2, 2001.

ARAS, Osman Nuri; “Finansal Küreselleşmenin Azerbaycan Özelinde Kafkasya ve Orta Asya’ya Etkisi”, www.osmannuriaras.com/GlobalSon.doc, (Erişim: 10.02.12).

ARIKAN, Zeynep; “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, İÜ İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, 1997.

ARIKAN, Zeynep ve AKDENİZ, Ahmet; “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, Review of Social, Economic&Business Studies, Vol.5/6, s.292, <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf>, (Erişim:6.6.12).

ARIOĞLU, Osman; “Vergide Yeni Yaklaşım”, **Vergi Dünyası**, Sayı:262, 2003, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, (Erişim: 6.6.12).

ARMAĞAN, Ramazan; “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.12, S.3, 2007.

ATIŞ, Caner; “Küreselleşme Sürecinde Transfer Fiyatlandırma ve Türkiye”, s.17, <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim24.pdf>, (Erişim: 02.02.12).

AY, Hakkı; “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:273, 2004.

AYDEMİR, Birol; “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması”, **DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü**, Ankara, 1996, <http://www.dpt.gov.tr/dptweb/ekutup96/aydemirb/aydemir-oku.html>, (Erişim:22.08.10).

AYDEMİR, Cahit ve KAYA, Mehmet; “Küreselleşme Kavramı ve Ekonomik Yönü”, 2007, <http://www.e-sosder.com/20260-282.pdf>, (Erişim: 12.12.12).

AYDIN, Fazıl “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:170, Kasım 2002.

AYDIN, Murat ve ERDOĞDU, Mustafa; “Mali Krizlerde Vergi Politikası: 1989 Sonrası Türkiye Değerlendirmesi”, **Kocaeli Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:3-4, Sayı:3-6, Kocaeli, 2008.

AYDIN, Selda; “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Kaybının Önlenmesine Yönelik Olarak Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:175, 2003.

BACCHETTA, Philippe ve ESPINOSA, Maria Paz; “Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties”, **International Tax and Public Finance**, Sayı:7, 2000.

BAKKAL, Ufuk ve SUSAM, Nazan; “Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri”, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmecnua/article/view/9177/8525>, (Erişim:20.02.12).

BAYAR, Fırat; “Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye”, **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, Sayı:32, 2008.

BERKAY, Ferhan ve ARMAĞAN, Ramazan; “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt:3, Sayı:5, 2011.

BEYLİK, Ali; “Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, 2010, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100216239.htm>, (Erişim:03.03.12).

BIYIK, Recep; “Yeni Teşvik Sistemi-Vergi İndirimi”, 2012, <http://www.dunya.com/yeni-tesvik-sistemi-vergi-indirimi-148726yy.htm>, (Erişim:5.6.12).

BİLİCİ, Nurettin; “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları: Vergi Cennetleriyle Mücadele”, **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004.

BİYAN, Özgür; “5615 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:173, 2007.

BİYAN, Özgür; “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”,
<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=527>, (Erişim:16.6.12).

BLECKER, Robert A.; “International Capital Mobility, Macroeconomic Imbalances, and the Risk of Global Contraction”, **Center for Policy Analysis**, New School for Social Research, Working Paper Series III No.5, 1998.

BORKOWSKI, Susan; “Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices”, **International Tax Journal**, 2002.

CAMPANELLA, Miriam L.; “The Effects of Globalization and Turbulence on Policy Making Process”, **Government and Opposition**, v.28, No:2, 1993.

CANDEMİR, Akyan; “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Etkileyen Faktörler”, **Ege Akademik Bakış**, Sayı:9 (2), 2009.

CANGİR, Niyazi; “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, 2000.

CANSIZ, Harun; “Küreselleşmenin Türk Devlet Bütçesi Üzerine Etkileri”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl:22, Sayı: 80, 2008.

CEBECİ, İpek; “Küreselleşme Yaklaşımları Kapsamında Küreselleşme Sürecinin Tarihsel Değerlendirmesi”,
<http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatsosyoloji/article/view/11367/10627>
(Erişim:22.3.12).

CERAN, Yunus ve ÇİÇEK, Recep; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2007.

CİMAT, Ali ve TAŞ, Mahir; “Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirmeleri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:7, Sayı 80, 2004, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/02.htm>, (Erişim: 12.5.12).

COŞAR, Abbas; “Yeni Teşvik Sisteminin Vergisel Boyutu-II”,
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/004/>, (Erişim: 21.6.12).

COŞKUN, Neslihan; “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:14, Cilt:1, 2005.

COŞKUN, Recai; “Küreselleşmeye Bütüncül Bir Bakış: Vaatler ve Çelişkiler”, **Milenyum Armağanı (Özel Sayı)**, Sakarya Üniversitesi İİBF, 2001.

COPPEL, Jonathan; “E-commerce: Impacts and Policy Challenges”, **OECD Economics Department Working Papers**, No.252 ECO/WKP, 2000.

ÇAĞAN, Nami; “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:13, 1982.

ÇAK, Murat ve KARAKAŞ, Mehmet; “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Belirleyen Unsurlar ve Etkileri”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XXVI, Sayı:1, 2009.

ÇAKMAK, Zahide; “Küreselleşmenin Tanımı ve Türkiye Ekonomisine Etkileri”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İşletme Finansmanı, Uşak, 2003,
<http://www.belgeler.com/blg/5qo/kuresellesmenin-tanimi-ve-turkiye-ekonomisine-etkisi>, (Erişim: 22.01.12).

ÇELİK, Orhan; “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Denetime Bir Bakış**, 2000.

ÇEVİK, Savaş; “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı:270, 2004.

ÇİÇEK, Bilgehan; “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:110, 2012,
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/110malicozum/15_bilgehan_cicek.pdf, (16.6.12).

DALGIÇ, Ersen; “İndirimli Gelir ve Kurumlar Vergisi”, 2011, www.alomaliye.com, (Erişim:22.4.12).

DEAK, Daniel; “Right to Right Tax Laws”, **Intertax**, Seri:28, Sayı:3, 2000.

DEĞİRMENDERELİ, Ali; “Çeşitli Ülkelerde Uygulanan Ekolojik Vergiler”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 3, Sayı:33, 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/09a/01.htm>, (Erişim:21.4.12).

DEMİR, Muzaffer; “Globalleşen Vergi Cennetleri”, 2002, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_86.htm, (Erişim:01.01.11).

DEMİRCAN, Esra Siverekli; “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:21, 2003.

DEMİREL, Demokaan; “Küresel Eksende Devletin Yeni Kimliği: Etkin Devlet”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 60, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der60m6.pdf>, (5 Mart 2009).

DESAİ, Mihir ve HINES, James; “Evaluating International Tax Reform”, **National Tax Journal**, Vol.56, No.3, 2003.

DOYLE, Chris ve WIJNBERGEN, Sweder Van; “Taxation of Foreign Multinationals: A Sequential Bargaining Approach to Tax Holidays”, **International Tax and Public Finance**, Volume 1, Number 3, 1994.

DRACHE, Daniel; “Globalization: Is there Anything to Fear?”, **CSGR Working Paper**, No.23/99, 1999.

DURUSOY, Serap; “Finansal Liberalleşmenin Sorgulanmasının Nedenleri”, **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı:18, 2000.

EDWARDS, Chris ve RUGY, Veronique de; “International Tax Competition: A 21st-Century Restraints on Government”, **Policy Analysis**, No:431, April 12, 2002.

EJDER, Haydar Lütfü; “Türkiye’de Vergi Politikaları”, **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:4, 2000.

ENER, Meliha ve DEMİRCAN, Esra; “Küreselleşme Sürecinde Değişen Devlet Anlayışından Kamu Hizmetlerinin Dönüşümüne: Sağlık Hizmetlerinde Piyasa Mekanizmaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.13, S.1, 2008.

ENER, Meliha ve DEMİRCAN, Esra; “Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışı ve Türkiye”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2006.

ENGİN, İsmail; “Vergi Rekabeti; Avrupa Birliği ve Türkiye”, **Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları**, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TURMOB Yayınları-185, Antalya, 2002.

ENTIN, Stephen; “Treasury’s Qualified Intermediary Regulations and the OECD Tax Haven Initiative: Threats to International Capital Mobility and Investment”, **IRET Congressional Advisory 116**, Institute for Research on the Economics of Taxation, 2001.

ERDİKLER, Şaban; “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:14, Sayı:165.

ESEN, Oğuz; “Finansal Piyasaların Küreselleşmesi ve Sermaye Kontrolleri”, **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**, Cilt:8, Sayı:27, 1997.

EYÜPGİLLER, Saygın; “Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD, Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:222, 2002.

EYÜPGİLLER, Saygın; “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:249, 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim: 02.02.12).

FERHATOĞLU, Emrah; “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, **E-Akademi Dergisi**, Mayıs-2006, Sayı:51, <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu-2html>, (Erişim:04.06.11).

FINDIKÇI, Mehmet ve EROL, Ahmet; “Off-Shore (Kıyı) Bankacılığı ve Türkiye Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 106, 2001.

FOX, William ve MURRAY, Matthew; “The Sales Tax and Electronic Commerce: So what’s New?”, **National Tax Journal**, Vol.50, No.3, 1997.

GENSCHEL, Philipp; “Tax Competition and Welfare State”, **American Political Science Association’s Annual Meeting**, Washington, 2000.

GENSCHEL, Philip; “Globalization, Tax Competition and Fiscal Viability of Welfare State”, **MA Plenck Institute For The Study**, 2001.

GIIC; “E-Commerce Taxation Principles: AGIIC Perspective”, [GIIC.org/focus/ecommerce/GIIC Statements on Taxation Issues Raised By Electronic Commerce.htm](http://GIIC.org/focus/ecommerce/GIIC%20Statements%20on%20Taxation%20Issues%20Raised%20By%20Electronic%20Commerce.htm).

GİRAY, Filiz; “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:260, 2003.

GİRAY, Filiz; “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, 2004.

GİRAY, Filiz; “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:9, 2005.

GOODSPEED, Timothy J.; “Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism”, **National Tax Journal**, Vol 51, No:3, 1998.

GÖK, Rukiye; “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşviklerin Türkiye Özelinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:357, Mayıs-2011.

GÖKBUNAR, Ramazan ve UTKUSEVEN Ahmet, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?”, **İstanbul Üniversitesi SBF Dergisi**, No:27, Ekim 2002.

GÖKBUNAR, Ramazan ve YANIKKAYA, Halit; “The Effect of International Financial Intervention on Economic Growth: A Review of the Evidence”, **Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:22/1, 2004.

GÖKBUNAR, Ramazan ve MİYNAT, Mustafa, “Türkiye’de Finansal Liberalizasyon Sürecinde İç Borçlanma Politikalarının Bankacılık Sektörüne Etkileri”, **İktisat İşletme ve Finans**, Haziran 2005.

GÖKDERE, Ahmet; “Küreselleşmeye Genel Bir Bakış”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2001.

GÜNAYDIN, İhsan ve BERK, Serkan; “Globalleşme Sonucu Oluşan Veri Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Maliye Sempozyumu**, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları, Antalya, 2004.

GÜNGÖR, Kamil; “Rakamlarla 2011 Bütçesi-Avrupa Birliği ve OECD Bağlamında Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Vergi Sorunları**, Sayı:271, 2011.

GRAZZINI, Lisa ve PETRETTO, Alessandro; “Tax Competition Between Unitary and Federal Countries”, **Economic of Governance**, Volume 8, Number 1, January 2007.

GUGL, Elisabeth ve ZODROW, George R.; “International Tax Competition and Tax Incentives in Developing Countries”, International Studies Program Public Finance Conference, 2004,
<http://isp-aysps.gsu.edu/academics/conferences/conf2004/Guglzodrow.pdf>,
(Erişim:07.02.12).

GÜÇLÜ, Hakan; “Kıyı Bankacılığı ve İmar Bank Off-Shore”,
http://www.hakanguclu.com/calismalar/Off_shore.pdf, (Erişim: 02.02.12).

GÜLDİKEN, Nevzat ve ASLAN, Mehmet; “Küreselleşme ve Ulusallığın Diyalektik Etkileşimi I”, **C.Ü. İİBF Dergisi**, Cilt.7, Sayı.2, 2006.

GÜLOĞLU, Bülent ve ALTUNOĞLU, Ender; “Finansal Serbestleşme Politikaları ve Finansal Krizler: Latin Amerika, Meksika, Asya ve Türkiye Krizleri”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, İstanbul, No:27, 2002.

GÜNAY, Kerem; “Türkiye’de Vergi Yüğü ve Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma”, İstanbul, 2007, <http://www.vergiportali.com/doc/Vergikapasitesi.pdf>,
(Erişim:2.5.12).

GÜNAYDIN, İhsan; “Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:216, 1999.

GÜNAYDIN, İhsan; “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, 1999.

GÜNAYDIN, İhsan; “Elektronik Ticaretin Vergileme Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:136, 2000.

GÜNAYDIN, İhsan ve BENK, Serkan; “Globalleşmenin Vergi Sisteminde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.267, 2003.

GÜNEŞ, İsmail; “Elektronik Ticaret ve KOBİ’LER İçin Yeni Fırsatlar”,
<http://www.bilgiyonetimi.org>, (Erişim:15.03.09).

GÜNGÖR, Kamil; “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”,
http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/136/KamilG%C3%9CN G%C3%96R.pdf, Erişim:(7.7.12).

GÜNGÖR, Kamil; “Rakamlarla 2011 Bütçesi-Avrupa Birliği ve OECD Bağlamında Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Vergi Sorunları**, Sayı:271, 2011.

GÜNGÖR, Gonca ve AYDIN, Aykut; “Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:3, No:2, 2011.

GÜREL, Nalan; “Teknolojik Gelişmelerin İstihdam Üzerindeki Etkileri”, **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl: 38, 2001.

HEPER, Fethi ve HOŞYUMRUK, Şennur; “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 10, Sayı 116, 2002.

HEPER, Fethi ve HOŞYUMRUK, Şennur; “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:117, 2002.

HINES, James.R. ve SUMMERS, Lawrence H.; “How Globalization Affects Tax Design”, **NBER Working Paper Series**, Working Paper 14664, 2009,
<http://www.wcfia.harvard.edu/sites/default/files/Hines.pdf>, (Erişim:03.03.12).

IŞIK, İsmail; “Serbest Bölgeler ve Vergilenme Esasları”,
<http://www.egegorus.com/ismail-isik/serbest-bolgeler-ve-vergilenme-esaslari>
(Erişim: 02.02.12)

IŞIK, Nihat ve KILINÇ, Efe Can; “OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl:11, Sayı:17, 2009.

İKİV; “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası”, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, (Erişim:20.06.2009).

İSO; “Yeni Teşvik Sistemi”, 2012, <http://www.iso.org.tr/tr/documents/sanayi/tesvikler/yenitesvikpaketi.pdf?redirected=1>, (Erişim:6.6.12).

KARABIÇAK, Mevlüt; “Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Platformda Yaşanan Finansal Gelişmeler, Belirsizlikler ve Türkiye’deki Reel Sektöre Yansımaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.9, Sayı:1, 2004.

KARABIÇAK, Mevlüt; “Uluslararası Yabancı Sermaye Akımlarının Türkiye Ekonomisinin Küresel Rekabet Gücü Üzerindeki Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2009.

KARABULUT, Ali Naci; “Küreselleşmenin Ticari Hayat Üzerindeki Etkileri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:7, Sayı:76, 2004, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/04a/01.htm>, (Erişim:08.08.11).

KARACA, Yüksel; “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, 2001.

KARACA, Yüksel; “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:160, 2002.

KARADAĞ, Neslihan Coşkun; “Dünyada Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi, **23. Maliye Sempozyumu**, Ankara, 2008.

KARGI, Nihal ve KARAYILMAZLAR, Ekrem; “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:3, 2009.

KATILAINEN, Markku ve KAITILA, Ville; “Economic Globalisation in Developing Countries”, **ETLA**, 2002, http://www.etla.fi/files/829_b191eng.pdf, (Erişim:16.06.2010).

KHEOHAE, Robert O. and JOSEPH, Nye; “Realism and Complex Interdependence”, **The Globalization Reader** (Ed. F.J. Lechner ve J. Boli), Madlen, 2000.

KIZILOT, Onur, “Vergi Cenneti ve Avantajları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, Sayı:75, Mart-1999.

KIZILOT, Şükrü; “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.111, Yıl.16, 1997.

KIZILOT, Şükrü; “Off-shore Bankalarındaki Mevduat Hesaplarının Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, Sayı:75, Mart-1999.

KİM, Young Yun ve BHAWUK, Dharm; “Globalization and Diversity: Contributions from Intercultural Research”, **International Journal of Intercultural Relations**, Sayı:32, 2008.

KULA, Ferit; “Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Etkinliği: Türkiye Üzerine Gözlemler”, **C.U. İİBF Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2003, <http://www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/193.pdf>, (Erişim:15.03.12).

KULU, Bahattin; “Çevre Vergileri ve Gelişmiş Ülkelerdeki Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:234, 2001.

KUMRULU, Ahmet; “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XXXVI, Sayı:1-4, Ankara, 1979.

LOWELL, Haris; “Objective of Fiscal Policy: Looking At Goals”, (çev. Bora Ocakçioğlu), “Vergi Politikasının Hedefleri: Gayelere Bakış”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul, 1968.

MERİÇ, Metin ve AY, Hakan; “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, Antalya, 2004

NAZALI, Ersin; “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:304, 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, (Erişim: 05.03.12)

NAZALI, Ersin; “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler III”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:306, Şubat-2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, (Erişim:02.02.12).

OATES, Wallace; “Fiscal Competition or Harmonisation? Some Reflections”, **National Tax Journal**, September-2001.

O’BRİEN, J.M. ve OATES, M.A.; “Using Expert Witnesses”, **Transfer Pricing Handbook**, Ed. R. Feinschreiber ve John Wiley, Third Edition, Volume II, New York, 2001.

OBSTFELD, Maurice; “International Capital Mobility in the 1990’s”, **International Finance Discussion Papers**, 472, 1994.

ODABAŞ, Hakkı ve SAVAŞAN, Fatih; “Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Örneği”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, Antalya, 2004.

OECD; “Toward Global Tax Co-operation”, (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practicies”, 2000a, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>, (Erişim: 05.04.12).

OECD; “The OECD’s Project On Harmful Tax Practises: The 2004 Progress Report”, 2004b, <http://www.OECD.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, (Erişim: 02.02.12).

OECD; “The Political Economy of Environmentally Related Taxes”, Policy Brief, 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/26/39/38046899.pdf>, (Erişim: 18.4.12).

OĞUZ, Serpil ve GÜRAN, M.Cahit; “Kamu Ekonomisi Alanında Geçmişten Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Geleceğe İlişkin Beklentiler”, **Maliye Dergisi**, Sayı:158, 2010.

ORGAN, İbrahim ve ÇAVDAR, Fatih; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, http://iuyd.pau.edu.tr/index.php/iuyd/article/viewFile/28/pdf_22, (Erişim:22.4.12).

OWENS, Jeffrey; “Globalisation: The Implications for Tax Policies”, **Fiscal Studies**, Vol.14, Issue:3, 1993.

ÖNCEL, Yenal; “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, 2003.

ÖNER, M Yavuz; “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **E-yaklaşım**, Sayı:11, Haziran 2004.

ÖZ, Semih; “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yapıtlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:141, 2004.

ÖZ, Ersan ve ASLAN, Mehmet; “AB’ye Uyum Sürecinde KDV Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:205, 2005.

ÖZ, Ersan ve YARAŞIR, Sevinç; “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi**, İstanbul, 2009.

ÖZBEK, Aziz; “Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 148, 2000.

ÖZDEMİR, Biltekin; “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı”, Sayı:157, **Maliye Dergisi**, 2009.

ÖZDEMİR, Biltekin; “Küresel Kirlenme, Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, 2009.

ÖZKAN, Atilla; “Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, Ankara, 2009.

ÖZTÜRK, İlhami ve OZANSOY, Ahmet; “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, 2011,
http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/011.pdf, (Erişim: 21.4.12)

PAÏNCHEİRA, Juan Pablo; “Finansallaşma Çağında Gelişmekte Olan Ülkeler: Açık Birikiminden Rezerv Birikimine”, (çev. Sabriye Biçen),
http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/82/Juan_Pablo_Paincheria_Acık_Birikiminden_Rezerv_Birikimine.pdf, (Erişim: 12.5.12).

PAKSOY, Saadettin ve BAKAN, Sumru; “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri:1980 Sonrası”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:9, Sayı:32, 2010.

M. Yavuz Öner; “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, E-Yaklaşım, Haziran-2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, (Erişim:01.01.12).

PINTO, Carlo; “Harmful Tax Competition Within the European Union : Concepst and Overwiev of Certain Tax Regiment in Selected Member States”, http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html, (Erişim:01.01.12).

PROFETA, Paola; “Public Finance and Political Economics in Tax Design and Reforms”, 2003, <http://www-1.unipv.it/websiep/wp/252.pdf>, (Erişim:25.5.12).

ROIN, Julie A.; “The Economic Underpinnings of International Taxation”, Research handbook in International Economic Law, (Der. Andrew T. Guzman, A.O. Skyes), **Edward Elgar Publishing**, 2007.

SACHS, Jeffry D.; “Alternative Approachs to Financial Crises in Emerging Merkets”, in Capital Flows and Financial Crises, (Ed. Miles Kahler), **Cornell University Press**, Ithaca, New York, 1998.

SAĞBAŞ, İsa; “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, (çev. Timothy J. Goodspeed), http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md139/i.%20sagbas.pdf, (Erişim:2.4.12).

SANJAJA, Lall; “Monopolistic Advantages and Foreign Involvement by U.S. Manufacturing Industry”, **Oxford Economic Papers**, No:32(1)-March, 1980.

SARAÇ, Özgür; “Küresel Vergi Rekabetinin Ekonomi Polisiği: Kuramsal Sonuçların Ülke Grupları Açısından Analizi”, **25.Türkiye Maliye Sempozyumu Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**, Ankara, 2011.

SARAÇOĞLU, Fatih; “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, **G.Ü. İİBF Dergisi**, 2003, s.178-179, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/5/3/12.pdf, (Erişim: 20.01.12).

SEVİNÇ, Eser; “E-ticarette Güvenlik”, <http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm> (Erişim:12.12.11).

SEYİDOĞLU, Halil; “International Financial Crises, IMF-Crise Policies, Developing Countries, Turkey and The Transition Economies”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Yıl.4, Sayı.2, 2003.

SOMEL, Cem; “Üretimde Küreselleşme ve Kalkınma”, **Toplum ve Bilim Dergisi**, 1996.

SOYDAN, Yatlı Billur, “Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:71, 1994.

SOYDAN, Billur Yatlı (2000a); “2000’li Yıllarda Vergisel Mozaik: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:93, 2000.

SOYDAN, Billur Yatlı; “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak”, Avrupa Birliği Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, **TURMOB Yayınları-185**, Fethiye, 2002.

STEWART, Kenneth ve WEBB, Michael; “International Competition in Corporate Taxation: Evidence from the OECD Time Series”, **Economic Policy**, 21(45), 2006.

STOWHASE, Sven; “Tax Rate Differentials and Sector Specific Foreign Direct Investment: Empirical Evidence From the EU”, **FinazArchiv**, Volume:61, 2005.

SWANK, Duane, ve STEINMO, Sven; , “The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies”, **American Journal of Political Science**, Vol.46, No.3, 2002.

ŞENALP, Şükrü; “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırılması ve İlişkili Taraf Kavramları”, 2006, http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm,(Erişim: 18.4.12).

TAŞ, Bülent ve KARACA, Yüksel; “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları”, **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004.

T.C. Ekonomi Bakanlığı; “Elektronik Ticaret”, <http://www.e-ticaret.gov.tr>, (Erişim:7.7.12).

TEATHER, Richard; “Harmful Tax Competition ?”, **Economic Affairs**, Volume:22, Issue:4, 2002.

TEKİN, Ahmet; “Türkiye’de Vergi Yüğü (1968-1995)”, Sayıştay Dergisi, Sayı:23, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der23m5.pdf>, (Erişim:23.4.12).

TOKMAKKAYA, Murat; “Türk Vergi Anlaşmalarında Mukimliğin Tespitine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 192, 1997.

TUNCER, Mehmet ve SARIKAYA, Murat; “Avrupa Birliğı Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceğı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:177, 2003.

TURHAN, Salih; “Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, **İÜ Dergisi**, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/12857/12085>, (Erişim: 6.4.12).

TÜREN, Ufuk; GÖKMEN, Yunus ve TOKMAK, İsmail; “Türkiye’de E-Ticaret İşlem Hacmini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma: Bir Model Önerisi”, 2011, s.54, http://www.kho.edu.tr/enstitu/SAVBEN_Dergi/MAYS2011/Makale_3.pdf, (Erişim:20.7.12).

TÜSİAD; “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları”, **TÜSİAD Yayınları**, Yayın No: T/89, İstanbul.

UĞUZ, Harun; “Elektronik Ticaret Kapsamında Sanal Mağaza Sistemi ”, ab.org.tr/ab03/tammetin/76.doc, (Erişim:7.7.12).

ULUSOY, Ahmet ve KARAKURT, Birol; “Vergi Politikasının Mali Amacının Karşılanamamasında Vergi Cennetleri ve Offshore Finansal Merkezlerin Rolü”, **TİSK Akademi**, 2009.

UYSAL, Mustafa; “Dünyadaki Eğilimler Işığında Vergi Politikalarımız”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:286, 2005.

VURAL, İstiklal Yaşar; “Globalleşmenin Vergileme ve Vergi Sistemleri Üzerine Etkileri”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:III, Sayı:2, 2001.

WEINNER, Joann ve AULT, Hugh; “The OECD’s Report on Harmful Tax Competition”, **National Tax Journal**, Vol.51, No.3, 1998.

WEN, Jean François; “Tax Holidays and the International Capital Market”, **International Tax and Public Finance**, Volume 4, Number 2, 1997.

WILSON, John Douglas; “Theories of Tax Competition”, **National Tax Journal**, Volume LII, No.2, 1999.

WICOOP, Eric Van ve TILLE, Cedric; “International Capital Flows”, **National Bureau of Economic Research –NBER Working Paper No.12856**, Cambridge, 2007, <http://www.nber.org/papers/w12856>.

WOLF, Martin; “Will Technology and Global Capital Markets Change the Scope of Governments”, *Cato Journal*, Vol:21, No:1, 2001.

WTO, http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/bey4/e.htm, (Erişim:02.02.12).

YAHYAOĞLU, Güran, Murat Korkmaz ve Ümit Çatulay; “Basel Kriterleri Çerçevesinde İşletmelerin Yatırım Bütçelerinin Oluşumunda Vergi Planlaması”, **Akademik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, Cilt:1, 2011.

YAKAR ÖNAL, Ayşegül ve TEMELLİ, Sezai; “Uluslararası Vergi Rekabetinin Gelir Bölüşümü Üzerindeki Etkileri: 1990-2008 Türkiye Örneği”, **25. Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi**, Ankara, 2011.

YERELİ, A. Burçin; “Macroeconomics Effects of Tax Competition In Turkey”, **South-East Europe Review**, Volume 8, Number 1, May 2005.

YETKİNER, Erkan; “Vergi Tatilinin (Tax Holidays) Doğrudan Yabancı Yatırımların Teşvikindeki Yeri”, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=868> ,(Erişim: 12.3.12).

YETKİNER, Erkan; “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl.10, Sayı:235, 2001.

YILDIRAN, Mustafa; ÖZTÜRK, Serdar ve BOLAT; Süleyman, “Uluslararası Yatırımların Ülkelere Vergi Yönlü Mali Bozulma Etkileri: Kore, Türkiye ve Meksika Üzerine Karşılaştırmalı Analiz”, **Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi**, 23. Maliye Sempozyumu, Ankara, 2008.

YILDIZ, Habib; “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:X, Sayı:3-4, 2006.

YÜKÇÜ, Süleyman ve GÖNEN, Seçkin; “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri”, **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, 2009.

YÜKSEL, Mustafa, ERASLAN, Ergün ve ASAL, Ömer; “Elektronik Ticaret”, Gazi Üniversitesi FBE, **Bilgi Sistemleri Araştırma Projesi**, Ankara, 2001.

ZEE, Howell; STOTSKY, Janer ve LEY, Eduardo; “Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries”, **World Development**, Vol.30, No:9, 2002.

ZOLLONDZ, Hans-Dieter; “Eletronic Commerce”, (Der. Hans-Dieter Zollondz), Lexion Qualiteatsmanagement, 2001.

TEZLER

ARSLANDERE, Murat, **Elektronik Ticaret ve Karaman’daki KOBİ’ler Üzerine Bir Araştırma**; Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Karaman, 2010.

BAYRAM, Hüseyin; **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Uygulaması**, Marmara Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.

BİÇER, Yalın; **Türkiye Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006.

BULU, Meltem; **Küreselleşme Sürecinde Vergi Politikalarının Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007.

ÇANKARA, Feyzullah Fatih; **1980 Sonrası Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Vergi Politikalarının Dönüşümü**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2010.

ÇUBUKÇU, Murat; **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu**, İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk ABD, Yüksek Lisans Tezi, 2006.

ESER, Emre; **Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler**, Uzmanlık Tezi, DPT Yayın No:2822, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara, 2011.

FERHATOĞLU, Emrah; **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi**, Doktora Tezi, Eskişehir, 2005.

GÖKBEL, Doğan; **Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1996.

GÖKÇE, Cihan; **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006.

HOŞYUMRUK, Şennur; **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Eskişehir, 2003.

ILIAZ, Dilek; **Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türkiye**, Ankara Üniversitesi S.B.E. Avrupa Toplulukları A.B.D. Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.

İÇMEN, Murat; **Küresel Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansımaları**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2010.

İŞLER, Didar Büyüker; **Türkiye’deki Krizler ve Çözüm Önerisi Olarak: E-ticaret Uygulamaları**, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2004.

JAMALİ, Tarık; **Ekolojik Vergiler**, İstanbul Üniversitesi SBE, Mali Hukuk ABD, Doktora Tezi, İstanbul, 2005.

KARA, Murat; **Bölgesel Rekabet Edebilirlik Kavramı ve Bölgesel Kalkınma Politikalarına Yansımaları**, Yayın No:DPT:2774, Uzmanlık Tezi, Ankara, 2008, <http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/3601/bolgeselrekabet.pdf>, (Erişim: 10.09.11).

KARABACAK, İbrahim; **Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE; Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009.

KARADUMAN, Yasemen; **Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, Ankara Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2005.

KARAKAŞ, İskender Emrah; **Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar**, Osmangazi Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2010.

KARASU, Gülçin; **Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye**, Marmara Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.

KAYAGA, Lisa; **Tax Policy Challenges Facing Developing Countries: A Case Study of Uganda**, Law Graduate Theses, 2007, <http://qspace.library.queensu.ca/handle/1974/850>, (Erişim: 25.5.12.).

KILIÇARSLAN, Harun; **Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi S.B.E., Bursa, 2005.

KÜÇÜKOĞLU, Mahmut; **Vergisel Teşviklerin Bölgesel Kalkınmadaki Rolü: Güneydoğu Anadolu Bölgesi Üzerine Uygulama**, Uludağ Üniversitesi Maliye ABD, Doktora Tezi, Bursa, 2005.

KÜPOĞLU, Can; **Dünya’da ve Türkiye’de Perakendecilik ve E-Ticaret Karşılaştırması**, Marmara Üniversitesi İktisat Teorisi ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

ÖZTÜRK, Nurettin; **Finansal Küreselleşmenin İktisat Politikalarına Etkisi ve Türkiye**, Doktora Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.

SEFİKHANOV, Allahverdi; **Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti**, Uludağ Üniversitesi, SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2005.

SEMERCİ, Murat; **Elektronik Ticaretin İşleyişi, Denetimi ve Muhasebeleştirilmesi**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş, 2007.

SUBAŞI, Emin; **Bahreyn’de Kıyı Bankacılığı ve Bölge Ekonomilerine Katkısı**, Marmara Üniversitesi, Ortadoğu İktisadi ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

UYGUR, Eren; **E-Ticaret ve Türkiye’deki Durumu**, Atılım Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010.

UYSAL, Doğan; **Globalleşme Süreci İçinde Gelişmekte Olan Ülkelerde Ekonomik Büyümeyi Etkileyen Faktörlerin Ampirik Analizi**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, İzmir, 1998.

UZUN, Erkan; **Vergi Politikalarının Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri**, Marmara Üniversitesi SBE Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

YAHŞİ, Fatma; **Küreselleşme ve İstihdam**, Çukurova Üniversitesi SBE İktisat ABD, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2007.

RAPORLAR

CANGİR, Niyazi; **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İGEME Raporu, Ankara, 1999.

DPT; **Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler**, DPT 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 1995.

DPT, **Küreselleşme**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.

DPT; **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, “Küreselleşme Özel İhtisas Komisyon Raporu”, Yayın No:DPT:2514-ÖİK:532, Ankara, 2000.

GAFFNEY, Mason, “The Worldwide Benefits of International Tax Competititon”, **The Progress Report**, 2002, <http://www.progress.org/archive/gaffney.10htm>, (Erişim: 12.10.11).

KANUN VE TEBLİĞLER

GİB, 1990-2010 Yılları Arasındaki Kesin Hesap Kanunları, 2010.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13, 2006.

Serbest Bölgelerde Banka Kurulması ve Yabancı Şube Açmalarına Dair 90/999 sayılı Karar ve Bu Karara İlişkin Devlet Bakanlığı Tebliğleri.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete

5568 sayılı İstihdamın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete

2009/15199 Sayılı Karar, Madde 1.

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu, 15.1.2004

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.gep.gov.tr>

<http://www.vergidegundem.com>

<http://www.pwc.com/tr>

<http://www.dpt.gov.tr>

<http://www.ikv.org.tr>

<http://plan9.dpt.gov.tr>

<http://www.tisk.org.tr>

<http://www.dailymarkets.info>

<http://www.yoikk.gov.tr>

<http://www.tepav.org.tr>

<http://www2.tbmm.gov.tr>

<http://www.butso.org.tr>

<http://www.yatirimtesvikbelgesi.net>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.koto.org.tr>

<http://www.tusiad.org>

<http://www.scribd.com>

www.oecd.org

<http://www.ekonomi.gov.tr>

<http://www.oecd-ilibrary.org>

www.hazine.gov.tr

<http://www.internetworldstats.com>